

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO PENAL



TESIS DOCTORAL

La regularización en el delito de defraudación a la seguridad social

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Miguel Bustos Rubio

Directores

Pilar Gómez Pavón
Juan Carlos Ferré Olivé

Madrid, 2015

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

DEPARTAMENTO DE DERECHO PENAL



**LA REGULARIZACIÓN EN EL DELITO DE
DEFRAUDACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL**

TESIS DOCTORAL

Presentada por:

MIGUEL BUSTOS RUBIO

Dirigida por:

DRA. D^a. PILAR GÓMEZ PAVÓN

DR. D. JUAN CARLOS FERRÉ OLIVÉ

MADRID, 2015

Tesis que para obtener el título de Doctor en Derecho
presenta D. Miguel Bustos Rubio,
bajo la dirección de los doctores
D^a. Pilar Gómez Pavón y
D. Juan Carlos Ferré Olivé

Madrid, 2015

*A Miguel Ángel y María Luisa,
padres buenos.*

Y, sobre todo, buenos padres

ABREVIATURAS

AEAT.: Agencia Estatal de Administración Tributaria

Art./arts.: Artículo / artículos

ATS.: Auto del Tribunal Supremo

BOE.: Boletín Oficial del Estado

Cap.: capítulo

CE.: Constitución Española

CES.: Consejo Económico y Social

Cfr.: confrontar / confróntese

CGPJ.: Consejo General del Poder Judicial

Coord./coords.: coordinador / coordinadores

CP.: Código Penal

DF.: Disposición Final.

Dir./dirs.: director / directores

DRAE.: Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua

Ed.: editorial

Edit./edits.: editor / editores

ET.: Estatuto de los Trabajadores.

Etc./ ett.: etcétera

Fasc.: fascículo

FD.: Fundamento de Derecho

FGE. Fiscalía General del Estado

FJ. / FF. JJ.: Fundamento Jurídico / Fundamentos Jurídicos

FOGASA.: Fondo de Garantía Salarial

INEM.: Instituto Nacional de Empleo

INPS.: Istituto Nazionale della Previdenza Sociale

IRPF.: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ITSS.: Inspección de Trabajo y Seguridad Social

LECRIM.: Ley de Enjuiciamiento Criminal

LGSS.: Ley General de la Seguridad Social.

LGT.: Ley General Tributaria

LISOS.: Ley de Infracciones y Sanciones del Orden Social

LO.: Ley Orgánica

LOITS.: Ley Ordenadora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social

LOPJ.: Ley Orgánica del Poder Judicial

LOTIC.: Ley Orgánica del Tribunal Constitucional

LRJPAC: Ley Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

Nº.: número

Ob. cit.: obra citada

P. / Pp.: Página / Páginas.

PANCP : Propuesta de Anteproyecto de Nuevo Código Penal.

PIB.: Producto Interior Bruto

RAE.: Real Academia Española de la Lengua

RD.: Real Decreto

RGCL.: Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social

RGPI.: Reglamento General sobre procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones de orden social y para los expedientes liquidatorios de cuotas de la Seguridad Social.

RGR: Reglamento General de Recaudación

ROFITS.: Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social

Ss.: siguientes

STAP.: Sentencia de la Audiencia Provincial

STC/SSTC.: Sentencia (s) del Tribunal Constitucional

STS/SSTS.: Sentencia (s) del Tribunal Supremo

T.: Tomo

TC.: Tribunal Constitucional

Tb.: También

TGSS.: Tesorería General de la Seguridad Social.

Trad./trads.: traductor / traductores

TS.: Tribunal Supremo

UCM.: Universidad Complutense de Madrid

V.gr.: verbigracia, por ejemplo

Vol.: volumen

VS.: versus

Wistra: *Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer und Strafrecht*

Índice de contenidos

ABREVIATURAS	05
RESUMEN	17
ABSTRACT	23
BIBLIOGRAFÍA DESTACADA	29
INTRODUCCIÓN	35

CAPÍTULO I

CUESTIONES PREVIAS: ANTECEDENTES HISTÓRICOS, BIEN JURÍDICO Y MOMENTO DE CONSUMACIÓN DELICTIVA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL39

I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN EN EL DERECHO ESPAÑOL 39

1. Antecedentes en el orden penal..... 39
2. Antecedentes en el orden administrativo..... 53

II. CUESTIONES PREVIAS AL ESTUDIO DE LA REGULARIZACIÓN: BIEN JURÍDICO Y MOMENTO DE CONSUMACIÓN DELICTIVA 56

1. La determinación del bien jurídico protegido en el delito de defraudación a la Seguridad Social 56
 - 1.1. Tesis minoritarias..... 56
 - 1.1.1. Inexistencia de bien jurídico.....57
 - 1.1.2. La fe pública como bien jurídico protegido: consideración del delito como *delito falsario*.....57
 - 1.1.3. La consideración del delito como *infracción del deber*58
 - 1.2. Las tesis funcionalistas: la función recaudatoria como bien jurídico protegido..... 63
 - 1.3. Las tesis patrimonialistas: el patrimonio como bien jurídico protegido..... 73
 - 1.4. La tesis intermedia: protección dual del patrimonio y de la función recaudatoria de la Seguridad Social 81
 - 1.5. Toma de postura 81
2. La determinación del momento de consumación del delito 94
 - 2.1. Las distintas posturas doctrinales..... 94
 - 2.2 Toma de postura 99
 - 2.3. Una cuestión relacionada: las reglas de determinación de la cuantía y su influencia en el momento consumativo103

CAPÍTULO II

NATURALEZA JURÍDICA Y UBICACIÓN SISTEMÁTICA DE LA INSTITUCIÓN DE LA REGULARIZACIÓN 107

I. INTRODUCCIÓN 107

II. LA CLÁUSULA COMO CAUSA DE ATIPICIDAD. REFERENCIA A LA REGULARIZACIÓN COMO FORMA DE DESISTIMIENTO DE HECHO INTENTADO 110

1. Exégesis de la teoría..... 110
2. Críticas a la teoría 126
 - 2.1. El momento de consumación delictiva..... 127
 - 2.2. La posibilidad de no – consumación y la indeterminación del
momento de prescripción 132
 - 2.3. La cláusula del art. 307,1 *in fine* en referencia a la pena 139
 - 2.4. Críticas a la concepción de la cláusula como forma de
desistimiento del hecho intentado..... 143
 - 2.4.1. La función superflua de la cláusula como forma de
desistimiento..... 143
 - 2.4.2. La naturaleza jurídica del desistimiento en la tentativa 144

III. LA CLÁUSULA COMO CAUSA DE EXCLUSIÓN DE LA ANTIJURIDICIDAD SOBREVENIDA 151

1. Exégesis de la teoría. Las tesis de Queralt Jiménez y Alonso Gallo..... 151
2. Críticas a la teoría 165
 - 2.1. La existencia de un delito ya consumado y la heterodoxia
dogmática del planteamiento..... 165
 - 2.2. La existencia de vías interpretativas alternativas para evitar la
responsabilidad de los partícipes..... 171
 - 2.3. El recurso a la terminología del Código Penal como herramienta
no – determinante 172
 - 2.4. La distinción entre responsabilidad penal y responsabilidad civil
..... 176

IV. LA CLÁUSULA ELEMENTO RELACIONADO CON LA PUNIBILIDAD: “EXCUSA ABSOLUTORIA” VS. “CAUSA DE LEVANTAMIENTO O ANULACIÓN DE LA PENA” 176

1. La concepción doctrinal y jurisprudencial de la regularización como
“excusa absolutoria” o “causa de levantamiento de la pena” 176
2. La punibilidad: concepto y contenido..... 183
3. La preferencia por la clasificación germana: causas de exclusión de pena
(*Strafausschliessungsgründe*) y causas de levantamiento de pena
(*Strafaufhebungsgründe*) 193
 - 3.1. Diferencias entre “causas de exclusión” y “causas de
levantamiento” de la pena..... 193

3.2. Ubicación sistemática de las “causas de exclusión” y las “causas de levantamiento” de la pena.....	199
V. LA CLÁUSULA COMO CAUSA DE EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CRIMINAL	203
1. Exégesis de la teoría. Las tesis de Gómez Lanz y Obregón García	203
2. Críticas a la teoría	207
2.1. El catálogo del art. 130,1 CP. como <i>numerus clausus</i>	208
2.2. Diferencias entre las causas de extinción de la responsabilidad criminal del art. 130,1 CP. y los genuinos <i>comportamientos postdelictivos</i>	209
VI. RECAPITULACIÓN Y TOMA DE POSTURA.....	211

CAPÍTULO III

FUNDAMENTO Y FINALIDAD DE LA REGULARIZACIÓN 229

I. INTRODUCCIÓN: EL FUNDAMENTO DE LA PUNIBILIDAD COMO PUNTO DE PARTIDA	229
II. LA FUNDAMENTACIÓN POLÍTICO – FISCAL.....	233
1. Introducción.....	233
2. Argumentos a favor de una fundamentación de corte político – fiscal ..	236
2.1. Razones históricas: la traslación de la figura del ordenamiento jurídico – tributario al ordenamiento jurídico – penal	236
2.2. Un nuevo contexto de <i>eficacia</i> . La tesis de Sánchez – Ostiz Gutiérrez	240
2.3. Necesidad de proteger la conciencia fiscal e incentivar el cumplimiento: la idea del <i>estímulo</i>	247
2.4. Oportunidad reglada, optimización de costes y utilidad	254
2.5. Razones derivadas del alcance de la norma	265
3. Crítica a la tesis político – fiscal: el riesgo de instrumentalización; la necesidad de superar el <i>filtro valorativo</i> del Derecho penal.....	268
III. LA FUNDAMENTACIÓN PENAL	277
1. Introducción.....	277
2. El fundamento de la regularización en analogía con el fundamento del desistimiento en la tentativa	281
2.1. Introducción.....	281
2.2. Teorías jurídicas.....	283
2.3. La teoría político – criminal del “puente de plata”	288
2.4. Teorías del perdón y teorías premiales.....	293
2.5. Teoría unitaria	298
2.6. Teorías de la antijuridicidad.....	301

2.7. Teoría de la compensación o disminución de la culpabilidad ..	303
2.8. Teoría de la menor intensidad de la voluntad criminal	308
2.9. Teoría del interés de la víctima	311
2.10. Teoría de los fines de la pena: la falta de necesidad de pena ..	315
2.11. Conclusiones. Punto de partida	320
3. El fundamento de la regularización en analogía con el fundamento de la atenuante de reparación del daño del art. 21,5º del Código Penal.....	322
3.1. Introducción: la regularización como supuesto de especial reparación	322
3.2. Disminución de alguno de los elementos del delito: antijuridicidad y culpabilidad.....	328
3.3. Fundamento utilitario: razones de economía procesal.....	331
3.4. El interés político – criminal en la reparación de la víctima	333
3.5. La vinculación a los fines de la pena: menor necesidad de sanción penal.....	345
3.6. Conclusiones: el fundamento de la regularización identificado en el interés político criminal en la reparación de la víctima.....	348
4. El fundamento de la regularización por falta de necesidad de sanción penal vinculada a los fines de la pena. Imbricación con la idea de “reparación”	355
4.1. Introducción y punto de partida	355
4.2. La regularización como mecanismo de salvaguarda de los fines de la pena. Menor necesidad de sanción penal	359
4.3. Conclusiones: el fundamento de la regularización identificado en la innecesariedad de pena en atención a sus fines preventivos ...	394
IV. FUNDAMENTO Y FINALIDAD: LA NECESIDAD DE SU DISTINCIÓN	398
V. EL FUNDAMENTO DE LA REGULARIZACIÓN EN ATECIÓN A SUS REQUISITOS POSITIVOS. PROPUESTA DE <i>LEGE FERENDA</i>	403
VI. RECAPITULACIÓN Y TOMA DE POSTURA.....	410

CAPÍTULO IV

REQUISITOS DE LA REGULARIZACIÓN	425
I. INTRODUCCIÓN	425
II. REQUISITOS POSITIVOS DE LA REGULARIZACIÓN.....	426
1. Introducción.....	426
2. El objeto material de la regularización	427
2.1. El concepto “deuda” del art. 307,3 CP.....	427
2.2. ¿Es comprensiva la <i>deuda</i> de los intereses y recargos que legalmente resulten aplicables?.....	446
3. El reconocimiento de la deuda	457

3.1. El reconocimiento de la deuda como <i>declaración veraz</i>	458
3.2. El <i>completo</i> reconocimiento de la deuda. Problemática de las declaraciones parciales	466
3.3. La forma y el lugar del reconocimiento.....	473
3.4. La voluntariedad o espontaneidad.....	488
4. El pago de la deuda.....	499
4.1. El plazo para el pago: momento de su realización	501
4.2. El pago <i>completo</i> de la deuda. Posibilidad de aplazamiento y problemática del cumplimiento postergado	507
4.3. La forma y el lugar del pago.....	521
5. El sujeto regularizador	524
III. REQUISITOS NEGATIVOS DE LA REGULARIZACIÓN	533
1. Introducción.....	533
2. El bloqueo en sede administrativas: notificación del inicio de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de las deudas	536
2.1. Introducción. Valoración político – criminal de la causa de bloqueo.	536
2.2. El presupuesto base para la operatividad de la causa de bloqueo: la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de las deudas. Consideraciones a la luz de la normativa sectorial.....	540
2.2.1. Las “actuaciones inspectoras” y su inicio	540
2.2.2. Las actuaciones inspectoras “dirigidas a la determinación de las deudas”	546
2.3. La exigencia de <i>notificación</i>	552
2.3.1. Consideración crítica de la exigencia de <i>notificación</i> desde la perspectiva del <i>telos</i> jurídico – penal de la norma	552
2.3.2. Contenido de la <i>notificación</i> y requisitos para su validez.....	561
2.4. La prescripción de las actuaciones inspectoras.....	570
3. El bloqueo en sede judicial (I): interposición de querella o denuncia por parte del Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social	572
3.1. Introducción: la <i>secundariedad</i> de la cláusula.	572
3.2. Delimitación temporal del instante de bloqueo: la <i>interposición</i> de querella o denuncia.....	573
3.2.1. Teoría de la literalidad: identificación del bloqueo en el momento de <i>interposición</i> de la querella o denuncia	574
3.2.2. Teoría intermedia: identificación del bloqueo en el <i>conocimiento de la interposición</i> de la querella o denuncia por parte del sujeto.....	576
3.2.3. Teoría formal: identificación del bloqueo en el momento de <i>notificación</i> de la querella o denuncia.....	578
3.3. El contenido de la circunstancia de bloqueo.....	587
3.3.1. La <i>notificación</i> de la denuncia o querella: requisitos.....	587
3.3.2. Los sujetos legitimados: Ministerio Fiscal y Letrado de la Seguridad Social.....	590
4. El bloqueo en sede judicial (II): realización de actuaciones por parte del Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción que permitan al sujeto tener conocimiento formal del inicio de diligencias	594
4.1. Introducción: valoración previa.....	594

4.2. Delimitación temporal del instante de bloqueo: <i>el conocimiento formal</i> del inicio de las diligencias.....	597
4.3. El contenido de la circunstancia de bloqueo.....	603
4.3.1. La iniciación de <i>diligencias</i> y su “comunicación formal” al infractor. Requisitos (remisión a otro lugar).....	603
4.3.2. Los sujetos legitimados: Ministerio Fiscal y Juez de Instrucción.....	606
5. Una (breve) cuestión incidental: el archivo de las actuaciones y su efecto en la regularización.....	607

IV. RECAPITULACIÓN Y TOMA DE POSTURA.....608

CAPÍTULO V

ALCANCE Y EFECTOS DE LA REGULARIZACIÓN 621

I. INTRODUCCIÓN 621

II. ALCANCE OBJETIVO DE LA REGULARIZACIÓN.....622

1. Anulación de pena por el delito de defraudación a la Seguridad Social. Cuestiones concomitantes.....	622
1.1. Levantamiento o anulación de la sanción penal por el delito del art. 307,1 CP.....	622
1.2. Consideraciones sobre la tentativa: admisibilidad en el delito de defraudación a la Seguridad Social y extensión del efecto anulatorio de pena	623
1.3. Consideración sobre la responsabilidad civil derivada del delito	630
2. Extensión de la impunidad a las irregularidades contables y falsedades instrumentales	633
2.1. Naturaleza jurídica y fundamento de precepto.....	634
2.2. La anulación de pena de las irregularidades contables. Consideración crítica y propuesta de <i>lege ferenda</i>	642
2.3. La anulación de pena de las falsedades	649
3. Extensión de los beneficios en sede administrativa: la Disposición Final 5ª de la LO. 10/1995	664
3.1. Consideraciones previas	664
3.2. Análisis de la disposición	665
3.3. Valoración crítica de la Disposición: su fundamento	671
4. Breve referencia al delito de blanqueo de capitales y su relación con la defraudación a la Seguridad Social	676

III. ALCANCE SUBJETIVO DE LA REGULARIZACIÓN679

1. Consideraciones previas: supuestos de participación en el art. 307 CP. desde su consideración como delito especial.....	681
--	-----

2. La problemática de la participación en las causas de levantamiento o anulación de la pena. Carácter personal VS. carácter objetivo de la cláusula de regularización.....	684
3. La anulación de pena a los partícipes en supuestos de regularización: dos niveles de análisis	694
3.1. ¿Debe tener el partícipe la posibilidad de acceso al levantamiento de pena en supuestos de regularización?	694
3.2. ¿Cómo puede acceder el partícipe al levantamiento de pena tras la defraudación? Estudio de las fórmulas patrocinadas doctrinalmente	706
3.2.1. Aplicación automática del efecto de anulación de pena: la teoría de la automaticidad	707
3.2.2. Exigencia de algún comportamiento en la persona del partícipe	713
3.2.3. La fórmula de la accesoriedad limitada e las tesis de Queralt Jiménez y Alonso Gallo. Remisión a otro lugar.....	720
3.2.4. Toma de postura.....	722
 IV. RECAPITULACIÓN Y TOMA DE POSTURA.....	729
 CONCLUSIONES	745
CONCLUSIONI	773
BIBLIOGRAFÍA	803
JURISPRUDENCIA	885
INFORMES Y RESOLUCIONES	891

RESUMEN

LA REGULARIZACIÓN EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL

PROPÓSITO DE LA INVESTIGACIÓN

El presente trabajo aborda el estudio de la figura de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social (artículos 307,1 y 307,3 del Código Penal).

Constituye éste un tema sobre el que en la actualidad no existe amplia bibliografía ni ha sido objeto directo de estudio por parte de la doctrina penal (con excepción de algún trabajo). La doctrina científica, en los últimos años, ha centrado su atención sobre la cláusula de regularización en el delito fiscal obviando un análisis exhaustivo sobre la figura en el delito de defraudación a la Seguridad Social, sobre la que se limitaban a hacer afirmaciones generales en analogía a lo dispuesto para el delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, estamos ante instituciones diferentes, pues ésta última se encuentra imbricada con múltiples variaciones normativas en materia de Seguridad Social, lo que obliga a estudiar esta rama del Ordenamiento Jurídico para poder analizar con exactitud la cláusula en el Código Penal.

La mayor justificación de la necesidad de este estudio radica en la reciente reforma que se ha operado sobre estos delitos por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, reforma que ha afectado frontalmente a la institución que será objeto de estudio, modificando por completo el régimen anterior. En la actualidad, debido a esta reciente reforma, no existe un estudio en profundidad que explique cuestiones tan relevantes como la razón de ser de la cláusula, su naturaleza jurídica, los elementos positivos y negativos para su apreciación, o los efectos respecto de terceros partícipes en el delito. La laguna doctrinal y jurisprudencial en esta materia propicia un clamoroso estado de inseguridad jurídica en nuestro país a la hora de aplicar esta cláusula. Con esta investigación nos proponemos demostrar que la regularización en materia de Seguridad Social tiene importantes particularidades frente al delito fiscal, que afectan a su

contenido y entendimiento. Además de este objetivo, pretendemos arrojar luz sobre lo que deba ocurrir de ahora en adelante tras la reforma operada en el año 2012, eliminando así la patente inseguridad jurídica existente en este momento, y cubriendo en gran medida el vacío sobre esta cuestión.

El análisis de esta cláusula plantea además otros interrogantes necesitados de respuesta, que obligan al estudio propio del delito de defraudación a la Seguridad Social. Así, establecer la naturaleza jurídica de esta institución supone haber optado previamente por una de las múltiples posturas doctrinales respecto del bien jurídico protegido por este delito, sus modalidades comisivas, y el momento de consumación delictiva. A su vez, la determinación del carácter jurídico de la cláusula será determinante a la hora de solucionar problemas de participación delictiva y, en general, el ámbito de aplicación de este precepto, tema sobre el que tampoco ha quedado acreditado un consenso generalizado, con la consiguiente carga de desigualdad que en la práctica ello puede producir en nuestro país.

El interés del estudio se refuerza al tener en cuenta que nos encontramos ante una norma excepcional dentro del Derecho penal español, confiriendo a la reparación del sujeto unos efectos jurídicos de los que no goza en otros sectores del Ordenamiento. Se hace necesario ofertar una razón consistente sobre el por qué de esos efectos, que permiten anular por completo la pena por un delito de defraudación consumado y perfeccionado. Todo esto, sumado a las anteriores razones, hace necesario un replanteamiento del tema (sobre todo a la luz de la reforma recientemente operada) y una corrección desde el punto de vista dogmático de esta institución. No puede obviarse, que nos encontramos ante un sector concreto, el de los denominados “delitos contra el orden socioeconómico”, en los que, según entendemos, más que el *patrimonio* se pretende proteger la *función recaudatoria de la Seguridad Social*, con el impacto que ello tiene para la consecución de los fines señalados, en un Estado Social como el nuestro. Hasta este momento la práctica totalidad de la doctrina científica ha construido el análisis sobre esta institución apoyándose en la idea de que el interés jurídico protegido es el patrimonio del Estado. Nuestra investigación pretende ofrecer una visión alternativa, y a nuestro juicio más acertada, construyendo el análisis sobre la regularización sobre la idea de que lo que realmente se protege con estos delitos es la función de la recaudación de la Seguridad Social, en aras a salvaguardar una institución

primordial de nuestro Estado Social, cual es la propia Seguridad Social y las funciones que a ésta se le han encomendado constitucionalmente (en particular, sus funciones asistenciales o prestacionales en situaciones de necesidad).

La relevancia de este estudio es indiscutible si se tiene en cuenta, además, el momento histórico, social y económico en el que nos encontramos, una situación en que los datos no son nada alentadores, pues indican que el índice de fraudes respecto de la Administración sitúa el porcentaje de economía sumergida en España entre el 20 % y el 30 %. Siendo esto así, la figura de la regularización se convierte en verdadera protagonista en el epicentro del sistema recaudatorio de nuestro país, por lo que se hace nuevamente indispensable la elaboración de una exégesis completa sobre esta institución.

OBJETIVOS – CONTENIDO

La figura de la regularización en materia de delitos contra la Seguridad Social presenta atractivos problemas tanto desde el punto de vista eminentemente dogmático como desde la óptica práctica. La necesidad del estudio viene auspiciada no solo por lo anterior sino, como adelantamos, por la reforma llevada a cabo en nuestro país sobre esta cláusula vía LO. 7/2012, de 27 de diciembre, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, que ha modificado por completo la estructura y el contenido de la regularización. Los diversos aspectos teórico – prácticos que se suscitan en esta cláusula configuran un interesante marco de investigación que constituye el objeto de esta Tesis Doctoral.

Esta investigación abordará un estudio previo sobre el delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307,1 CP.), con objeto de establecer los antecedentes históricos de la figura de regularización, el bien jurídico protegido por el delito, y el momento de consumación delictiva. Aspectos, todos ellos, imbricados con la cláusula de regularización. Posteriormente se analizará la naturaleza jurídica y ubicación sistemática de la figura en el seno de la teoría jurídica del delito. Después se estudiará la fundamentación de esta institución, así como las finalidades perseguidas mediante su incorporación a nuestro Ordenamiento Jurídico. Seguidamente el estudio se centrará en interpretar los elementos que conforman la regularización, tanto positivos como

negativos. Para finalizar, se delimitará el alcance de la cláusula y los efectos de una correcta regularización, tanto desde el punto de vista objetivo como desde el punto de vista subjetivo.

El proyecto pretende culminar con una investigación completa, fruto de un profundo análisis de la legislación española, de los antecedentes de la figura, y de su tratamiento doctrinal y jurisprudencial. Se pretende que esta investigación pueda servir en el futuro a la aplicación práctica de esta figura por nuestros juzgados y tribunales, sin escatimar en la aportación científica que queremos realizar, toda vez que el tema objeto de investigación incide directamente sobre cuestiones dogmáticas de la teoría jurídica del delito tales como la categoría de la punibilidad, la posibilidad de afirmar una exoneración retroactiva de la antijuridicidad o la culpabilidad de un hecho ya consumado, la institución de las causas de levantamiento o anulación de la pena (sobre lo cual en nuestro país la literatura es más bien escasa), o cuestiones que afectan al ámbito de la codelincuencia.

METODOLOGÍA Y MEDIOS

Para la realización de esta investigación se partirá del estudio de obras científicas generales y especializadas de Derecho penal, y artículos de revistas científicas, con especial atención a los estudios publicados tras la reforma operada en 2012. Al tratarse de una institución con múltiples remisiones normativas, será preciso el estudio de la normativa sectorial de Seguridad Social (legislación, reglamentos, y normativa interna), lo que exige acudir también a la consulta de bibliografía especializada sobre Seguridad Social (manuales, estudios, investigaciones).

Además de los materiales legislativos, se analizará la posición de la jurisprudencia sobre esta materia (que, si bien es escasa en relación con el delito de defraudación a la Seguridad Social, es algo mayor en el caso del delito fiscal).

Como material complementario se acudirá a la información directamente proporcionada por la Tesorería General de la Seguridad Social (índices, estadísticas, proyectos), y a las noticias y reportajes de prensa, debidamente contrastados, que proporcionarán ciertos datos empíricos que avalen nuestro estudio.

El trabajo se enriquece con aportaciones extraídas de diversas manifestaciones de profesionales del Derecho penal en foros académicos como Congresos o Seminarios, pertinentes entrevistas con trabajadores y altos cargos de la Tesorería General de la Seguridad Social, así como con Catedráticos de Derecho de la Seguridad Social.

CONCLUSIONES – RESULTADOS

El delito de defraudación a la Seguridad Social no protege, como se ha entendido mayoritariamente, el patrimonio de la Seguridad Social, sino la función recaudatoria de aquélla, con objeto de que pueda desarrollar los cometidos que le son asignados constitucionalmente. El ilícito no consiste en “dejar de pagar” sino en “ocultar” la información de la cotización a la Seguridad Social, impidiendo de este modo la función de la recaudación. Esta concepción convierte al tipo penal en un delito de mera actividad, de carácter acumulativo, que no exige constatar un efectivo resultado patrimonial.

La naturaleza de la cláusula de regularización es la de causa de levantamiento o anulación de la pena, que se ubica al nivel de la punibilidad, nivel que resulta ajeno a la estructura del delito, que ya se ha afirmado y no puede alterarse. Por ello, la cláusula de regularización anula la pena por el fraude cometido, pero dicho fraude en todo caso subsiste.

De *lege data*, el fundamento que explica la razón de ser de esta cláusula es mixto: penal y fiscal, si bien sólo una explicación en términos penales autoriza a ubicar la cláusula en el seno del Código Penal (lo que nos permite reclamar algunas modificaciones de *lege ferenda*). La finalidad de la institución es clara, y se identifica con la necesidad del Estado de hacer efectiva la recaudación.

De acuerdo con lo anterior, se ha facilitado una interpretación coherente de los elementos positivos de la regularización (tras la reforma operada por LO. 7/2012, identificados en el reconocimiento y pago de la deuda), así como de los elementos negativos de la misma (las denominadas “causas de bloqueo”), que delimitan el carácter normativamente voluntario de la regularización, fijando el instante hasta el cuál aquélla puede tener algún efecto anulador de pena.

Por último, se explican los efectos y el alcance de la cláusula desde un doble punto de vista: objetivo y subjetivo. Se ha proporcionado una exégesis *penal* de dichos efectos, y se ha propuesto una interpretación alternativa a las ya existentes en la doctrina respecto de la situación de terceros partícipes en la defraudación en situaciones de regularización por parte del autor (solución que pasa por la aplicación automática de la anulación de pena respecto de estos terceros, aún constituyendo el delito de defraudación un delito especial).

ABSTRACT

REGULARIZATION OF THE CRIME OF DEFRAUDING THE SOCIAL SECURITY

INTRODUCTION

This thesis tackles the study of the figure of regularization of the crime of defrauding the Social Security (articles 307.1 and 307.3 of the Criminal Code).

This is a subject on which there is currently no wide bibliography and it hasn't been a direct object of study by the criminal doctrine. In recent years, the scientific doctrine has focused on the adjustment clause of the tax offense obviating an exhaustive analysis of the figure on the crime of defrauding the Social Security, on which they delimited themselves to make general statements in analogy for the offense against the Treasury. However, we are dealing with different institutions, as the Treasury is interwoven with multiple regulatory changes in Social Security, which forces to study this branch of the legal system to accurately analyze the clause in the Criminal Code.

The main justification for this study is the recent reform that has taken place over these crimes by the Organic Act 7/2012, of December 27th, that has affected frontally the institution by changing completely the previous regime. Nowadays, as consequence of this recent reform, there is no in-depth study to explain issues as relevant as the reason for the clause, its legal nature, the positive and negative elements for its appraisal, or the effects for third parties participants in the crime. The doctrinal and jurisprudential gap in this area encourages a state of legal uncertainty in our country when applying this clause. With this research we want to show that the adjustment in Social Security has important particularities against tax fraud, affecting the content and understanding. In addition to this objective, we intend to shed light on what needs to happen from now on after the 2012 reform, to eliminate the legal uncertainty, and cover the emptiness on this issue.

From the analysis of this clause raises other questions that need answer, that compel the own study of the crime of defrauding the Social Security. Thus, to establish

the legal nature of this institution supposes a previous selection of one of the many doctrinal positions on the protected legal right by this crime, their modalities of commit, and the time of criminal consummation. Also, the determination of the legal nature of the clause will be crucial in solving the problems of criminal involvement and, in general, the scope of application of this precept, an issue that doesn't have an established general consensus, with the consequent burden of inequality in practice that may occur in our country.

The interest for this study is strengthened by having in mind that we are dealing with an exceptional regulation within the Spanish criminal law, giving the repair of the person legal effects of which does not enjoy elsewhere into the legal system. It becomes necessary to offer a consistent reason on why these effects, that allow to nullify completely the penalty for a crime of consummated and perfected fraud. All of this, added to previous reasons, makes necessary a rethinking of the topic (especially within the recently operated reform) and a correction from the dogmatic point of view of this institution. It can not be denied that we are facing a specific sector, the so-called "crimes against the socio-economic order" on which, as we understand, besides the patrimony the objective of protection is the revenue function of the Social Security, with the impact that it has to achieve the specified purposes in a Social State like ours. Until now point the scientific literature has built the analysis over this institution on the idea that the legally protected interest is the government property. Our research aims to provide an alternative view, and we think more accurate, building the analysis of regularization on the idea that what it really protects on this crimes is the function of the revenue of Social Security, in order to safeguard a primordial institution of our Social State, which is the Social Security itself and the constitutionally entrusted functions (in particular, their health care benefits and services or functions in times of need).

The relevance of this study is indisputable if one takes into account the historical, social and economic situation on which we are, a situation on which the data is not encouraging at all because they indicate that the rate of fraud in respect of the Administration places the percentage of black economy in Spain between 20% and 30%. So that the figure of regularization becomes into the epicenter of revenue system in our country, so that the development of a full exegesis of this institution is again indispensable.

GOALS

The regularization figure on crimes against Social Security has attractive problems from the dogmatic point of view and from the practical perspective. The need for the study is supported not only for what we have previously said but, as we pointed earlier, the reform carried out in our country on this clause by the Organic Act 7/2012, of December 27th, on transparency and fight against tax fraud on Social Security, which has completely changed the structure and content of the regulation. The various theoretical - practical aspects that arise in this clause constitute an interesting research framework that is the subject of this thesis.

This research will address a previous study of the crime of defrauding the Social Security (art. 307.1 CP.), to establish the historical background of the figure of regularization, the legally protected right of the offense and the time of criminal consummation. All of this aspects, overlapped with clause of regularization. Subsequently, we will study the legal nature and systematic location of this figure within the legal theory of the crime. After, the basis of this institution will be discussed, as well as the pursued objectives by incorporating them into our legal system. Next, the study will focus on interpreting the elements of the adjustment, both positive and negative. Finally, the scope of the clause and the effects of proper adjustment shall be demarcated both from an objective point of view and from the subjective point of view.

The project aims to culminate with a full investigation, as a result of a deep analysis of the Spanish legislation, the figure's background, and its doctrinal and jurisprudential treatment. It is intended that this research may serve in the future to the practical application of this figure by our courts, without skimping on the scientific contribution we want to do, since the theme of investigation directly affects over dogmatic questions of legal theory of the crime such as the category of criminality, the possibility to claim a retroactive exemption of illegality or culpability of an accomplished incident, the institution of the causes of rising or cancellation of the penalty (on which our country lacks of literature), or issues affecting the field of partnership in crime.

THE METHOD

This study will be based on general and specialized scientific works of criminal Law, and journal articles, with particular emphasis on studies published after the 2012 reform. Being an institution with multiple regulatory referrals, will require the study of the social security sector regulations (legislation, regulations, and internal policies), which requires also look for specialized literature on Social Security (manuals, studies, research).

In addition to the legislative materials, we will analyze the jurisprudence position (which, although small in relation to the offense of defrauding the Social Security is larger in the case of tax offenses).

As supplementary material we will use the information provided directly by the General Treasury of the Social Security (indexes, statistics, projects), and news and press reports, duly verified, to provide some empirical data to support our study.

The work is enriched with the contributions from various manifestations of criminal law professionals in academic forums and congress's or seminars, relevant interviews with employees and officials of the General Treasury of the Social Security, as well as Professors of Social Security Law.

CONCLUSIONS

The crime of defrauding the Social Security does not protect, as mainly understood, the Social Security patrimony, but the revenue function, with the goal that it can develop the constitutionally entrusted functions. The crime does not consist on "stop paying" but on "hide" the information from the contribution to Social Security, thereby preventing the function of the revenue. This concept makes the criminal kind an offense of mere activity, with a cumulative nature, which does not require the confirmation of an effective patrimonial result.

The nature of the adjustment clause is the penalties cancellation, which is located at the level of the criminality, which is foreign to the offense structure, that has

already been stated and can not be altered. Therefore, the adjustment clause nullifies the penalty for fraud, but the fraud still exists.

It is of *lege lata*, the foundation that explains the reason for this clause is mixed: criminal and fiscal, but only an explanation in criminal terms authorizes to locate the clause within the Criminal Code (which allows us to claim some modifications of *lege ferenda*). The purpose of the institution is clear, and is identified with the state's need to enforce the revenue.

According to what we have said earlier, we have also provided a consistent interpretation of the positive elements of the regularization (after the reform by the OA 7/2012, identified in the recognition and payment of the debt) and the negative elements (the so called "lock causes"), which normatively defined the voluntary nature of regularization, setting the time to which it may have some effect to override the punishment.

Finally, the purpose and scope of the clause are discussed from two points of view: objective and subjective. We have given a criminal exegesis of these effects, and proposed an alternative interpretation to what already exists in the doctrine regarding the status of third participants in the fraud in situations of regularization by the author (a solution that passes through the automatic application of a cancellation of the penalty on these third parties, even though the offense of defrauding is a special crime).

BIBLIOGRAFÍA DESTACADA

ALONSO GALLO, J.: “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 34, 2013, pp. 15 – 38.

APARICIO DÍAZ, L.: “La nueva reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 38, 20 a 26 de mayo, 2012, pp. 16 – 22.

BACIGALUPO, E.: “La reforma del delito fiscal por la LO. 7/2007 (1)”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 37, 13 a 19 de mayo, 2013, pp. 5 – 8.

BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Comares, Granada, 2005.

BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista de Estudios Penales y Criminológicos*, nº 24, años 2002 – 2003, pp. 60 – 126.

CALVO VÉRGEZ, J.: “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Quincena Fiscal*, nº 3, 2013, pp. 49 – 73.

CARRETERO SÁNCHEZ, A.: “La nueva reforma de los delitos contra la hacienda pública: un paso en firme contra el fraude fiscal”, en *Diario La Ley*, nº 8027, Sección Tribuna de 20 de febrero de 2013, online: <http://diariolaley.laley.es>

CHAZARRA QUINTO, M. A.: *Delitos contra la Seguridad Social*. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2002.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011.

DE URBANO CASTRILLO, E., NAVARRO SANCHÍS, F. J.: *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2009.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: *Delitos contra la Seguridad Social*, Ed. Praxis, Barcelona, 1991.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la democracia*, Ed. Ibidem, Madrid, 1996.

DE VICENTE REMESAL, J.: *El comportamiento postdelictivo*, Ed. Universidad de León, León, 1985.

DOPICO GÓMEZ – ALLER, J.: “La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, en *Iuris: actualidad y práctica del Derecho*, nº 181 – 182, diciembre de 2012, pp. 12 – 16.

FARALDO CABANA, P.: *Las causas de levantamiento de la pena*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

FERNÁNDEZ ORRICO, F. J.: “Solidaridad y firmeza en las medidas contra el fraude a la Seguridad Social: Ley 13/2012, de 26 de diciembre”, en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, nº 104, 2013, pp. 25 – 66.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, en *Revista Penal*, nº 33, 2014, pp. 91 – 107.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 372, marzo de 2014, pp. 41 – 82.

GARCÍA PÉREZ, O.: *La punibilidad en el Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

GÓMEZ LANZ, J.: “Delitos contra la Hacienda Pública: art. 305,4 CP.”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

GÓMEZ PAVÓN, P.: “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.): *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

GÓMEZ PAVÓN, P.: “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español”, en *Derecho penal mínimo: revista de análisis jurídico penal*, nº 9, julio de 2012, pp. 123 – 160.

IGLESIAS RÍO, M. A.: “Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización en el delito de defraudación tributaria”, en *Revista de Derecho Penal*, nº 13, septiembre de 2004, pp. 65 – 86.

IGLESIAS RÍO, M. A.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la “autodenuncia”. Art. 305,4 CP.)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

IGLESIAS RÍO, M. A.: “Las cláusulas de regularización tributaria y relativas a las subvenciones de los arts. 305,4 y 308,4 del Código Penal”, en Octavio de Toledo y Ubieto, E. (dir. y coord.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

LOZANO ORTIZ, J. C.: “El nuevo delito contra la Seguridad Social”, en Camino Frías, J. J. (coord.), *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013.

MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, en *Teoría y Derecho: revista de pensamiento jurídico*, nº 12, 2012, pp. 211 – 229.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 4ª edición, Valencia, 2013.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 1995.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C., PUENTE ABA, L. M. (coord.): *Derecho penal económico y de la empresa*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: *El delito de defraudación a la Seguridad Social. Régimen legal, criterios jurisprudenciales*. Ed. Práctica de Derecho S. L., Valencia, 2002.

MENDES DE CARVALHO, E.: *Punibilidad y delito*, Ed. Reus, Madrid, 2007.

MUÑOZ CUESTA, J.: “La reforma del delito fiscal operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11, 2013, en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>

NARVÁEZ BERMEJO, M. A.: *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, en *Revista Jurídica Española La Ley*, nº 7, T. VII, 2000, pp. 1472 – 1478.

PÉREZ MANZANO, M., MERCADER UGUINA, J. R.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación penal*, T. XVIII, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1997.

POZUELO PÉREZ, L.: *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en VV. AA.: *Empresa y Derecho Penal (I)*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999.

QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”, en Bajo Fernández, M. (dir.); Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007.

RODRÍGUEZ LÓPEZ, P.: *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Bosch, Barcelona, 2008.

SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., MERINO JARA, I.: “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 31, 1 a 7 de abril, 2013, pp. 1 – 10.

TERRADILLOS BASOCO, J.: “Nuevo tipo de fraude a la Seguridad Social (art. 307 ter)”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

TIRADO ESTRADA, J.: “El concepto de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito fiscal”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 248, año VI, 1996, pp. 1 – 5.

VAN DEN EYNDE ADROER, A.: “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social operada por Ley Orgánica 7/2012”, en *Revista Pensamiento Penal*, nº 154, abril de 2013: <http://www.pensamientopenal.com.ar/articulos/reforma-delitos-contra-hacienda-publica-seguridad-social-operada-ley-organica-72012>

VIDALES RODRÍGUEZ, C.: “Derecho penal del amigo (reflexiones críticas acerca de la reciente modificación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social)”, en *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, nº 32, septiembre – diciembre de 2013, pp. 269 – 295.

VILLAPLANA RUIZ, J.: “¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal”, en *Diario La Ley*, nº 8025, Sección Tribuna de 18 de febrero de 2013, online: <http://diariolaley.laley.es>

VIVANCOS MARTÍN, C.: “Las últimas reformas contra el fraude en el ámbito laboral y de Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, nº 8068, 2013, online: <http://diariolaley.laley.es>

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo aborda el estudio de la figura de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, institución que obliga a analizar los artículos 307,1 y 307,3 del Código Penal. En ellos puede leerse lo siguiente: “1. El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de cincuenta mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo. La mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años”. [...] “3. Se considerará regularizada la situación ante la Seguridad Social cuando se haya procedido por el obligado frente a la Seguridad Social al completo reconocimiento y pago de la deuda antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas ante la Seguridad Social una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa. La regularización de la situación ante la Seguridad Social impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de

regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación”.

La figura de la regularización ha sido una de las más discutidas por la doctrina desde su incorporación a nuestro sistema penal por Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio. Sin embargo, tradicionalmente la doctrina penal ha centrado su atención sobre la cláusula de regularización en el delito fiscal obviando un análisis exhaustivo sobre la misma en el delito de defraudación a la Seguridad Social, sobre la que se limitaban a hacer afirmaciones generales en analogía a lo dispuesto para el delito contra la Hacienda Pública. No obstante, nos encontramos ante instituciones diferentes, pues ésta última se encuentra imbricada con múltiples variaciones normativas en materia de Seguridad Social, lo que obliga a estudiar esta rama del Ordenamiento Jurídico para poder analizar con exactitud la cláusula en el Código Penal.

Es obvio que para afrontar el estudio de la figura de la regularización en el seno del art. 307 CP. se hará necesario acudir a los diferentes pronunciamientos sobre su homóloga figura en materia de fraude fiscal. Como ya expuso en su Fundamento de Derecho Primero la STAP. de Tarragona 38/2005, de 10 de enero (Tol 587040), la estructura comitiva del delito contra la Hacienda Pública, así como la de la cláusula de regularización prevista para este injusto “viene marcada por intensos trazos de homogeneidad con la conducta contemplada en el art. 307 CP. (con el que además comparte ubicación capitular y sistemática)”. No puede, pues, prescindirse en este trabajo de los pronunciamientos, doctrinales y también jurisprudenciales, sobre la regularización en el delito de defraudación a la Hacienda Pública si se pretende construir una exégesis coherente de la cláusula en relación con semejante conducta delictiva en el caso de la Seguridad Social. Debemos matizar ya desde esta introducción que la jurisprudencia no ha sido demasiado prolija en sus pronunciamientos sobre la regularización en el caso de fraude contra la Seguridad Social; algo diferente ocurre en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública, injusto sobre el cual sí existe una mayor dosis de pronunciamientos judiciales. Por ello, también en este estudio se hará necesario acudir a esa jurisprudencia al objeto de interpretar la cláusula de regularización del art. 307,3 CP. Así, como ya señaló en su Fundamento de Derecho Primero la STAP. de Málaga 635/2012, de 19 de octubre (Tol 3666110) “han sido muchas veces las que el TS. se ha pronunciado en el mismo sentido, con referencia a los

delitos contra la Hacienda Pública, previstos en el CP., preceptos sin duda paralelos y análogos que también tienen en común consideraciones doctrinales y jurisprudenciales, siendo cierto que la jurisprudencia sobre el art. 307 CP. es mucho más reducida”.

La mayor justificación de este estudio radica en la última reforma operada sobre los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social por medio de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, reforma que ha afectado frontalmente a la institución de la regularización, modificando en gran medida el régimen anterior, lo que exige elaborar una investigación en profundidad sobre el nuevo régimen instaurado por el legislador.

No puede obviarse que la figura de la regularización constituye una norma excepcional dentro del Derecho penal español, pues confiere a la reparación unos efectos jurídicos de los que no goza en otros sectores del Ordenamiento. Ya desde una primaria aproximación a esta cláusula llaman poderosamente la atención sus efectos exoneradores de sanción penal por la ejecución de un determinado comportamiento postdelictivo positivo. Sin embargo, no debe sorprender esta situación: los modos de cumplimiento tardío o extemporáneo en determinadas relaciones de los ciudadanos con la Hacienda Pública y la Seguridad Social son ya tenidos en cuenta (penalmente) por numerosos Ordenamientos Jurídicos, además del español. Es por ello que en ocasiones en este trabajo se acudirá al contraste de algunos pronunciamientos doctrinales o jurisprudenciales en otros sistemas jurídicos. Aprovechando la realización de una estancia breve de investigación en la *Università degli Studi di Ferrara* por el autor de esta Tesis, en ocasiones el lector podrá encontrar, a título ejemplificativo (pues tal estancia es parte de un estudio de Derecho comparado más completo) referencias a la regulación de los delitos contra la Seguridad Social en Italia y, más en concreto, a su cláusula de regularización que como habrá ocasión de comprobar, es mucho más laxa que en el ordenamiento español.

En una situación socioeconómica en la que los datos no son nada alentadores, pues indican que el índice de fraudes respecto de la Administración sitúa el porcentaje de economía sumergida en España entre el 20 % y el 30 % del PIB., la figura de la regularización se convierte en verdadera protagonista en el epicentro del sistema recaudatorio de nuestro país, por lo que también desde este punto de vista se hace indispensable una exégesis sobre los diferentes extremos que conforman esta norma.

En el presente trabajo, el estudio de la regularización se dividirá en cinco capítulos diferenciados:

En el primer capítulo se abordará la evolución histórica de la cláusula desde una doble perspectiva: penal y administrativa. Se determinará el bien jurídico protegido por el delito de defraudación del art. 307,1 CP., así como el momento de consumación delictiva, cuestiones íntimamente imbricadas con la regularización, su naturaleza, fundamento y efectos jurídicos.

En el segundo capítulo se analizará cuál es la naturaleza jurídica de la cláusula de regularización (cuestión que vuelve a ser ampliamente discutida por nuestra doctrina penal, tras la reforma operada en el año 2012), así como la ubicación sistemática de esta figura en el seno de la teoría jurídica del delito (o fuera de ésta).

El tercer capítulo se dirige a determinar la razón de ser de la figura, su fundamentación y su finalidad al incorporarse en el cuerpo del Código Penal, importantes cuestiones exentas de consenso en la actualidad.

El cuarto capítulo recogerá una interpretación de los elementos positivos de la institución (reconocimiento y pago de la deuda), así como de los elementos negativos de la misma (las denominadas “causas de bloqueo”), momento en el cuál cobra especial trascendencia el estudio de la normativa de la Seguridad Social.

En el quinto y último capítulo el estudio se dirigirá a delimitar el alcance y los efectos derivados de una correcta regularización, y se abordará una de las cuestiones más discutidas y sobre las que no existe en la actualidad una respuesta pacífica, cual es la de los efectos que deba producir la regularización sobre los terceros partícipes en el delito de defraudación a la Seguridad Social (toda vez que el legislador, desaprovechando la reforma de 2012, ha omitido cualquier pronunciamiento sobre esta controvertida situación).

CAPÍTULO I

CUESTIONES PREVIAS: ANTECEDENTES HISTÓRICOS, BIEN JURÍDICO Y MOMENTO DE CONSUMACIÓN DELICTIVA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL

I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN EN EL DERECHO ESPAÑOL.

1. Antecedentes en el orden penal.

La figura de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, prevista en el actual art. 307,3 CP. (en el art. 305,4 CP., si hablamos del delito de defraudación a la Hacienda Pública), es una figura relativamente joven en el seno del Derecho penal español. Hasta el año 1983 no aparece en ningún Anteproyecto ni Proyecto de Código Penal una institución que guarde semejanza con la actual, o que pueda calificarse como antecedente del art. 307,3 CP. Tampoco existe cláusula parecida en lo relativo al delito de defraudación a la Hacienda Pública hasta ese mismo año. El antecedente más remoto que puede encontrarse al respecto nos lo ofrece la Propuesta de Anteproyecto de Nuevo Código Penal de 1983 (en adelante PANCP/1983)¹. En el texto de esta Propuesta se recogen dos preceptos diferentes, que algunos autores han identificado como antecedente histórico de la figura objeto de estudio²:

¹ Cfr.: CHAZARRA QUINTO, M. A.: *Delitos contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2002, p. 307.

² Al respecto, cfr.: BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Comares, Granada, 2005, p. 2 (nota al pie nº 2); El Mismo: *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 658 (nota pie nº 1087); CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 307; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 1995, pp. 192 – 193.

Por un lado, para el delito contra la Hacienda Pública se recogía una excusa absolutoria expresa en el párrafo tercero del art. 298, que rezaba lo siguiente: “la pena de prisión no se impondrá si se efectuara el pago con sus recargos dentro de los 10 primeros días del procedimiento criminal”. Se establecía por tanto una cláusula mucho más amplia que la actualmente prevista en el art. 305,4 CP., puesto que permitía no imponer la pena de prisión ingresando el importe defraudado, más sus recargos correspondientes, aún en fecha posterior a la iniciación del proceso³. La amplitud de esta fórmula parece evidente incluso contando con una serie de limitaciones recogidas en el párrafo cuarto del art. 298, con las que el legislador intentaba evitar una total impunidad; en este sentido el citado precepto rezaba que “en caso de habitualidad, además de las penas señaladas, se impondrá al agente [...] la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero [...]. En este caso no será aplicable la exención de pena prevista en el párrafo anterior”⁴. El precepto fue objeto de crítica por parte de algún sector de la doctrina, que llegó a afirmar que con el mismo realmente se podría estar induciendo a defraudar⁵.

En lo que concernía al delito contra la Seguridad Social el art. 291 de la PANCP/1983 contemplaba, en su último párrafo, lo siguiente: “estas penas se impondrán en su mitad inferior si el obligado al pago abonare la cantidad debida antes de Sentencia”. Para algunos autores, la cláusula recogía una especie de atenuante específica por reparación de los efectos del delito⁶. Para otros, la PANCP/1983 vendría a establecer en este punto una causa personal de anulación parcial de pena⁷. Sea como fuere, lo cierto es que lo que el legislador se proponía era atenuar la pena a todo el que procediese al pago de lo defraudado antes del momento de dictarse sentencia, lo que

³ Vid. ampliamente: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., FERRÉ OLIVÉ, J. C.: *Todo sobre el fraude tributario*, Ed. Praxis, Barcelona, 1994, p. 108.

⁴ Al respecto cfr.: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 308.

⁵ En este sentido: CALDERÓN SUSÍN, E.: *Arrepentimiento espontáneo (estudio del artículo 9,9º del Código Penal)*, Ed. Edersa, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1990, p. 301, quien, considerando más acertada la normativa alemana, entendió que la PANCP/1983 “da la impresión de favorecer, casi inducirlo, que el contribuyente se arriesgue en mayor medida a burlar a la Hacienda Pública”. Recoge este pensamiento tb.: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 308.

⁶ Así lo califica: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 305.

⁷ En estos términos se expresa BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. p. 2; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 658 (nota al pie nº 1087). También MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ parece ser de esta opinión, cuando habla de “causa parcial de anulación de la pena” o “semiexcusa absolutoria posterior” analizando el citado artículo de la PANCP/1983; vid.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 192 – 193.

suponía dos diferencias esenciales con el actual art. 307,3 CP.: por un lado, no se anulaba la pena, sino que se atenuaba (en su mitad inferior); por otro, se daba un margen de tiempo mayor al sujeto, toda vez que la única causa de cierre a dicha regularización era el dictado de sentencia (esto es, se permitía acceder al beneficio de la atenuación de pena aún después de que el sujeto defraudador conociese que existía un procedimiento contra él). Por lo demás, con esta norma nos encontrábamos ante un trato claramente diferente en comparación con lo previsto para el delito fiscal en que, como se apuntó, se permitía una completa exención de pena.

Sin embargo, los preceptos citados se correspondían con una Propuesta de Anteproyecto que no llegó finalmente a aprobarse. El antecedente más inmediato a la actual legislación podemos encontrarlo en la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, reforma que operaba sobre el Código Penal de 1973⁸.

La LO. 6/1995 tipificó por vez primera en España los delitos contra la Seguridad Social, de manera similar a la prevista para el delito fiscal⁹. Anteriormente los fraudes contra la Seguridad Social no tenían una respuesta penal autónoma. No se trataba de una situación exclusiva de nuestro país: tampoco en otros de nuestro entorno, como es el caso de Italia, ha existido tradicionalmente un delito de defraudación contra la Seguridad Social. Estos hechos se subsumían en otros injustos de carácter patrimonial ya existentes (como la estafa o la apropiación indebida, dependiendo de la concreta conducta)¹⁰.

⁸ BOE nº. 155, de 30 de junio de 1995.

⁹ Sobre los intentos anteriores de tipificación de un delito autónomo de defraudación contra la Seguridad Social, vid. ampliamente: LOZANO ORTIZ, J. C.: “Aspectos penales de la lucha contra el fraude a la Seguridad Social”, en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, nº 104, 2013, pp. 67 y ss.

¹⁰ De forma semejante a lo que ocurría en España, la doctrina italiana se mostraba partidaria de subsumir estos hechos en tipos penales ya existentes como la *appropriación indebita* (vid.: SGROI, A.: “Mancato pagamento della retribuzione ed omesso versamento della contribuzione: insussistenza del reato”, en *Il Diritto del Lavoro*, nº 77, 2003, p. 252; VALLINI, A.: “Omesso versamento di ritenute ed appropriazione indebita”, en *Diritto Penale e Processo*, 2015, Banche dati della Biblioteca Facoltà di Giurisprudenza Università degli Studi di Ferrara (nº. 1103); CARBONE, D.: “Diritto penale previdenziale: reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali”, en *Foro Italiano*, Vol. II, 1998, p. 251; MORRONE, A.: *Diritto Penale del lavoro: nuove figure e questioni controverse*, Ed. Giuffrè, 2º edic., Milano, 2009, p. 180; ANTOLISEI, F.: *Manuale di Diritto Penale; leggi complementari I*, Ed. Giuffrè, 11º edic., Milano, 1999, p. 520; MINGHELLI, D.: “Appunti sul delitto di omesso versamento di ritenute previdenziali”, en VV. AA., *Massimario di giurisprudenza del lavoro*, 1988, p. 427; LA CUTE, G.: *Manuale di Diritto*

Penale del lavoro, Ed. Jovene Editore, Napoli, 1983, pp. 191 – 192; PADOVANI, T.: “Reati in materia di assicurazioni sociali”, en VV. AA., *Novissimo Digesto Italiano*, Appendice Vol. VI, Turin, 1986, p. 339; GIOVANOLI, R.: “Natura e presupposti del delitto di omesso versamento delle ritenute previdenziali”, en *Massimario di Giurisprudenza del Lavoro*, año 1997, p. 675; El Mismo: “Ancora sull’omesso versamento di ritenute previdenziali: grava sul pubblico ministero l’onere di provare l’avvenuto pagamento delle retribuzioni”, en *Massimario di Giurisprudenza del Lavoro*, año 2005, p. 981, y, muy en especial: CAMELIO, T. A.: “Appropriazione indebita e violazione amministrativa nell’omesso versamento delle ritenute previdenziali a carico del lavoratore”, en *Cassazione Penale: Rivista Mensile di Giurisprudenza*, 1984, Vol. II, pp. 2167 y ss. Ampliamente, sobre la teoría que lo configura como un delito semejante a la apropiación indebita, vid.: GIOVAGNOLI, R.: “Sulla configurabilità del delitto di omesso versamento delle ritenute previdenziali in caso di mancato pagamento delle retribuzioni: la risposta delle Sezioni Unite”, en *Massimario di Giurisprudenza del Lavoro*, año 2003, p. 706), o la estafa (en concreto, en el tipo cualificado de estafa en perjuicio del Estado u otro ente público; vid.: ANFORA, G.: “Assicurazioni sociali: obblighi e divieti penalmente sanzionati”, en Caraccioli, I. (coord.), VV. AA., *Rischi penali dell'imprenditore*, Ed. Etaslibri, Milano, 1991, p. 33; LUCIANI, A.: *Il sistema sanzionatorio nella previdenza sociale*, Ed. Giuffrè, Milano, 1986, p. 33; MUCCIARELLI, F.: “Sicurezza sociale (reati in materia di)”, en VV. AA., *Digesto delle Discipline Penalistiche*, Vol. XIII, Ed. Utet, 4º edic., Torino, 1994, p. 24; y PADOVANI, T.: *Diritto Penale del lavoro*, Ed. Francoangeli, Milano, 1994, pp. 144 y ss.).

Sin embargo, existía un acuerdo prácticamente unánime en reclamar la necesidad de tipificación de un delito autónomo, dadas las deficiencias que se ponían de manifiesto a través de la técnica de subsunción en los tradicionales delitos patrimoniales (MUCCIARELLI, F.: “Qualche osservazione sulla natura istantanea o permanente del delitto di omesso versamento di ritenute previdenziali o assistenziali”, en *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, III, 1984, pp. 1206 y ss.; MORRONE, *Diritto Penale del lavoro... cit.*, p. 180; MINGHELLI, *Appunti sul delitto di omesso versamento... cit.*, p. 427; y PADOVANI, en VV. AA., *Reati in materia di assicurazioni sociali, cit.*, p. 339). Actualmente, no obstante, tampoco la doctrina se ha mostrado conforme con la regulación actual; vid. en este sentido: MONTICELLI, C.: “I reati in tema di prevenza obbligatoria”, en Mazzacova, N. Y Amati, E. (coords.), *Il Diritto Penale del lavoro*, VII, Ed. Utet, Torino, 2007, p. 375, quien habla de una auténtica “falta de coherencia sistemática en la intervención legislativa” toda vez que el tipo penal se centra en sancionar la omisión de declaración de cuotas, mas no otras modalidades de conducta (por ejemplo activas) sobre las que se ciernen dudas importantes acerca de su tipicidad. Ampliamente, sobre la evolución de estos delitos en el Ordenamiento juridicopenal italiano vid.: GIOVAGNOLI, *Natura e presupposti del delitto di omesso versamento... cit.*, pp. 669 y ss.. Asi por ejemplo, como alertase MINGHELLI, el acto de descuento salarial por parte del empresario no podía cumplir con el requisito de la entrega efectiva y la recepción material que se exigen en el tipo penal de apropiación indebita en Italia (MINGHELLI, *Appunti sul delitto di omesso versamento... cit.*, pp. 430 y ss. Se reconoce, no obstante, una cierta proximidad del tipo penal de fraude a la Seguridad Social y la apropiación indebita: como ha explicado CARBONE, la defraudación a la Seguridad Social consta de dos fases, una primera en la que el empresario se apropia de la cuota obrera, y una segunda en la que aquel deja de declarar; vid.: CARBONE, *Diritto penale previdenziale... cit.*, p. 251. En idéntico sentido: GIOVAGNOLI, *Sulla configurabilità del delitto di omesso versamento delle ritenute previdenziali... cit.*, p. 706).

No obstante, debe apuntarse que el legislador italiano reaccionó antes que el español a la hora de cubrir este vacío: en 1981, el art. 37 de la Ley 689/1981 italiana configuró una modalidad de fraude restringida exclusivamente a las obligaciones del empresario respecto de sus propias cuotas (fraude de cotizaciones del empresario). Sobre este tipo penal vid. ampliamente: GIOVAGNOLI: *Ancora sull’omesso versamento di ritenute previdenziali... cit.*, pp. 980 y ss. El art. 37.1 de la Ley nº 689, de 24 de noviembre de 1981 italiana, en su versión dada por el art. 116 de la Ley nº 388, de 23 de diciembre de 2000, reza lo siguiente: “salvo che il fatto costituisca più grave reato, il datore di lavoro che, al fine di non versare in tutto o in parte contributi e premi previsti dalle leggi sulla previdenza e assistenza obbligatorie, omette una o più registrazioni o denunce obbligatorie, ovvero esegue una o più denunce obbligatorie in tutto o in parte non conformi al vero, è punito con la reclusione fino a due anni quando dal fatto deriva l’omesso versamento di contributi e premi previsti dalle leggi sulla previdenza e assistenza obbligatorie per un importo mensile non inferiore al maggiore importo fra cinque milioni mensili e il cinquanta per cento dei contributi complessivamente dovuti”. En español: “salvo que el hecho constituya delito más grave, el empresario que, con el fin de no abonar total o parcialmente contribuciones o primas previstas por las leyes de previsión y asistencia obligatorias, omite una o más inscripciones o declaraciones obligatorias, o realiza una o más declaraciones obligatorias total o parcialmente no ajustadas a la verdad, será penado con reclusión de hasta dos años cuando del hecho derive la omisión del abono de contribuciones y primas

La Exposición de Motivos de la LO. 6/1995 ponía de manifiesto que los delitos contra la Seguridad Social “son ciertamente equiparables, en principio, a los delitos contra la Hacienda Pública en el sentido de que materialmente la defraudación, cuando existe, está también referida a recursos de titularidad estatal en último término”. Más en concreto, la Ley justificaba la creación de estos delitos debido a “la necesidad de

previstas por la leyes de previsión y asistencia obligatorias por un importe mensual no inferior al mayor importe entre cinco millones mensuales y el cincuenta por ciento de la totalidad de las contribuciones debidas”. Como puede leerse en esta norma “la regolarizzazione dell'inadempienza accertata, anche attraverso dilazione, estingue il reato”.

Más adelante, el 11 de noviembre de 1983, se aprueba en Italia la Ley 638/1983, que en su art. 2,1 bis regulaba el delito de defraudación contra la Seguridad Social así como su cláusula de regularización, si bien de una forma bastante lata, y referida exclusivamente al impago de cuotas obreras retenidas por el empresario (Ley que trae causa de un Real Decreto de 12 de septiembre de 1983, n° 464). En esta norma puede leerse lo siguiente (en su redacción actual, dada por el Decreto Legislativo 211/1994, de 24 de marzo): “l'omesso versamento delle ritenute di cui al comma 1 è punito con la reclusione fino a tre anni e con la multa fino a lire due milioni [1.032,91 €]. Il datore di lavoro non è punibile se provvede al versamento entro il termine di tre mesi dalla contestazione o dalla notifica dell'avvenuto accertamento della violazione”. En español: “la falta de ingreso de las cuotas retenidas mencionadas en el apartado 1 (retenciones de previsión y asistenciales que el empresario realiza sobre el trabajador) será castigada con pena de prisión de hasta tres años y multa de hasta dos millones de liras. El empleador no será sancionado si procede a ingresar la cuota en un plazo de tres meses desde el requerimiento o la notificación del descubrimiento del incumplimiento”. Sobre la situación anterior a la Ley 638/1983, vid. ampliamente: CIROCCHI, F.: “Brevi osservazioni sul reato di omesso versamento di ritenute contributive”, en *Lavoro e previdenza oggi*, Vol. II, 1998, pp. 675 – 679. Debe mencionarse, no obstante, que en el momento de redactar estas líneas existe en Italia un proyecto de despenalización del art. 2 de la Ley 463/1983 (proyecto de 28 de abril de 2014 n. 67, publicado en la Gazzetta Uff. de 2 de mayo de 2014 n. 100), que delega en el Gobierno la facultad de reformar esta materia, convirtiéndola en un ilícito administrativo, tal y como se dispone en el art. 2.2 letra C del mencionado proyecto. Como ha interpretado la reciente sentencia de la Corte Suprema di Cassazione italiana 18/2014, a día de hoy sin embargo, debe interpretarse que el art. 2,1 bis de la ley de 1983 sigue plenamente vigente hasta que el Gobierno ejecute el mandato que por disposición legal se le ha encomendado (“la fattispecie in esame è tuttora prevista come reato, limitandosi la legge 28 aprile 2014 n. 67 a stabilire una delega al governo in materia di pene detentive non carcerarie, perciò non apportando in nessun modo modifiche alla figura”). Por ello, a los efectos de esta tesis, el recurso a la normativa italiana continuará siendo al de la mencionada regulación. Un estudio aproximativo sobre la futura reforma puede consultarse en: BRONZO, P.: “Messa alla prova per gli adulti e ‘rito degli irreperibili’”, en *Cassazione Penale*, n° 6, 2014, p. 1989. En general, sobre el proceso despenalizador en Italia, que afecta a cuestiones como las que aquí estamos tratando, vid.: DI NINO, T.: “Gli itinerari della depenalizzazione dalla legge n° 689/1981 alla legge n. 205/1999”, en *L'indice penale*, 2000, fasc. 2, pp. 749 y ss.

La existencia de dos tipos penales incriminatorios en esta materia ha generado en Italia un intenso debate en materia concursal del que, sin embargo, no podemos ocuparnos ahora (ampliamente, cfr.: BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: “La criminalización de las defraudaciones a la Seguridad Social en el ámbito del Derecho comparado: luces y sombras”, en *Anuario da Faculdade de Direito da Faculdade da Coruña*, n° 8, año 2004, pp. 179 – 180; y MORRONE, *Diritto Penale del lavoro...* cit., p. 180; MINGHELLI, *Appunti sul delitto di omesso versamento...* cit., pp. 183 y ss., con referencias jurisprudenciales. Exponiendo las diferentes tesis interpretativas sobre esta situación concursal, vid.: MONTAGNA, A.: “Per l'omesso versamento di ritenute previdenziali, le sezioni unite riportano la giurisprudenza al senso della ragione”, en *Rivista Penale*, 2003, pp. 1070 y ss.).

Baste señalar que, la mayoría de la doctrina italiana (vid. autores citados), se inclina por la aplicación del art. 2,1 bis de la Ley 638/1983, en respeto de la cláusula dispuesta en el art. 37,1 de la Ley 689/1981, que condiciona su aplicación a la no existencia de un delito más grave en esta materia (delito identificado en el art. 2,1 bis de la primera normativa citada, que sanciona con pena de hasta tres años de prisión al defraudador).

proteger suficientemente el patrimonio de la Seguridad Social, al objeto de posibilitar el cumplimiento de sus funciones institucionales”.

Al margen de que pueda resultar criticable la opción legislativa que se limitó a equiparar el delito de defraudación a la Seguridad Social con el delito fiscal¹¹, la idea de “similitud” entre ambos tipos penales de la que partió el legislador condujo a éste a prever una cláusula de regularización para el delito contra la Seguridad Social construida de modo apógrafo a la del delito fiscal. El art. 349 bis de la citada Ley, recogía el delito de defraudación a la Seguridad Social por primera vez, y lo acompañaba, en su apartado 3, de la figura de la regularización, en términos muy aproximados a los que después recogería el texto del Código Penal aprobado por Ley 10/1995, de 23 de noviembre, en su artículo 307,3¹².

Hay que dejar apuntado que, a diferencia de lo que ocurre con el delito de defraudación a la Seguridad Social, el delito fiscal no fue creado por la LO. 6/1995, sino que ya tenía otros antecedentes en nuestro Ordenamiento Jurídico¹³. No obstante, el

¹¹ Una equiparación pura entre el delito fiscal y el delito de defraudación a la Seguridad Social puede ser ciertamente cuestionable. Ya partiendo de los conceptos de “tributo” y de “cuota” pueden encontrarse rasgos de real autonomía en esta última respecto de la primera. La naturaleza jurídica de la cotización es objeto de debate en la doctrina: por un lado, algunos autores asimilan la cotización a la Seguridad Social a una obligación de naturaleza jurídico – tributaria, por venir impuesta por Ley y dotarse de un carácter coactivo no – contractual (se la concibe incluso como un “impuesto especial”). Por otro, se estima que la cotización es una “exacción parafiscal” con un régimen propio, autónomo (dado que las Entidades Gestoras de la Seguridad Social constituyen entidades estatales autónomas). A pesar de ello, el TC en la STC 124/1989, de 7 de julio, (Iustel, §101330) ha reconocido que la cotización a la Seguridad Social tiene carácter tributario. No obstante, puede insistirse en el carácter especial que presentan la cuota y la cotización frente al tributo. A este respecto vid.: VIDA SORIA, J., MONEREO PÉREZ, J. L., MOLINA NAVARRETE, C., QUESADA SEGURA, R.: *Manual de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, 7ª edición, Madrid, 2010, p. 185. Como afirman estos autores: “la dimensión eminentemente ‘social’ que tiene esta prestación patrimonial impide que se pueda recurrir a lecturas estrictamente jurídico – privadas, pero también matiza significativamente el uso de construcciones jurídico – tributarias puras, pese a las últimas reformas orientadas a ‘imponer’ una extremada – y contraproducente – concepción ‘fiscalista’ de las instituciones de la Seguridad Social”.

¹² En concreto el texto del art. 349 bis de la LO. 6/1995 rezaba lo siguiente: “Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida. La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación”.

¹³ Ya la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, configuró el llamado “delito fiscal”, sin que antes de este momento pudiera hablarse, al menos *stricto sensu*, de un delito tributario en nuestro Ordenamiento. A pesar de todo, dicha legislación fue considerada deficiente, y se introdujeron los llamados “delitos contra la Hacienda Pública” mediante la LO. 2/1985, de 29 de abril, legislación vigente hasta la aprobación de la LO. 6/1995, de 29 de junio, que está siendo analizada. Para

legislador nunca había acompañado a este delito de una figura semejante a la regularización, al menos en el ámbito penal y con excepción de la PANCP/1983 a la que antes hacíamos referencia, por lo que la citada Ley no puede dejar de tener trascendencia también en lo relativo al delito de fraude contra la Hacienda Pública, pues de igual manera por vez primera se contempla, en el art. 349,3, la posibilidad de dejar sin sanción penal al sujeto que regulariza su situación ante la administración tributaria¹⁴.

Las razones que ofrece el legislador para justificar esta exención de responsabilidad penal en el delito de defraudación a la Hacienda Pública son más extensas en su exposición que las que se aducen en relación al delito de fraude a la Seguridad Social. En este caso, la necesidad de armonizar la normativa administrativa – tributaria (que ya contemplaba una figura semejante en relación al comportamiento regularizador del sujeto) con la normativa penal (que hasta el momento no contemplaba tal posibilidad), fue la razón fundamental del legislador para avalar la creación de esta figura en el delito fiscal. En la Exposición de Motivos de la LO. 6/1995 puede leerse: “resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea, extendiéndose dicha exención

mayor abundamiento, Cfr.: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002, pp. 33 y ss.; e IGLESIAS RÍO, M. A.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la “autodenuncia”. Art. 305,4 CP.)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pp. 87 y ss. Sobre el delito fiscal, resulta de utilidad la lectura de: SERRANO GÓMEZ, A.: *Fraude tributario: (delito fiscal)*, Ed. Editorial de Derecho Reunidas (EDERSA), Madrid, 1977, (en especial, pp. 179 y ss., donde se analiza la reforma de 1977 señalada al inicio de la presente referencia). Una exégesis de la evolución histórica de este delito y de los ilícitos administrativos puede encontrarse en: AYALA GÓMEZ, I.: “Antecedentes legislativos de los ‘delitos contra la Hacienda Pública’”, en Octavio de Toledo y Ubieto, E. (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 23 y ss.; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE / FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude tributario*, cit., pp. 31 y ss.; y SANZ DÍAZ – PALACIOS, J. A.: *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Colex, Madrid, 2004, pp. 11 y ss.

¹⁴ El art. 349,3 quedaba redactado de la siguiente manera: “Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Público o el Juez Instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en que el sujeto hubiese podido incurrir en relación con la deuda tributaria objeto de regularización. Esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes. Asimismo, dicha regulación se hace también necesaria para integrar, de forma plena, las regularizaciones autorizadas por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el conjunto del ordenamiento jurídico”¹⁵.

Dada la inexistencia de justificación expresa sobre la creación de la figura de la regularización para el delito de defraudación a la Seguridad Social, podemos afirmar que el legislador se limitó a trasladar a éste el tratamiento jurídico – penal del delito fiscal. Al menos en la figura de la regularización parece evidente que así ha sido: si el legislador parte de la necesidad de armonizar la legislación penal con la normativa tributaria en materia de comportamiento regularizador, creando con ello una cláusula en el actual art. 305,4 CP. que exonera de responsabilidad penal al que regularice su situación con la administración tributaria, y configura idéntica institución para el caso del delito contra la Seguridad Social del art. 307,3 CP., justificando tal equiparación, como se ha dicho, en la idea de “similitud” entre ambos tipos penales, entonces puede afirmarse que la figura de la regularización en el delito de fraude a la Seguridad Social proviene, inicialmente, del Ordenamiento jurídico – tributario.

Los antecedentes que han sido expuestos terminan con la aprobación de la LO. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, que introduce la figura de la regularización en el delito de fraude a la Seguridad Social en el art. 307,3 CP. (art. 305,4 CP. en el caso del delito contra la Hacienda Pública). El legislador trasladó los preceptos anteriores al cuerpo del Código Penal, con escasas modificaciones¹⁶. En este

¹⁵ Como explica CÓRDOBA RODA, J.: “Fraude fiscal y falsedad documental”, en Muñoz Conde, F. (dir.), VV. AA., *Falsedad y defraudaciones*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995, p. 206, el criterio mantenido por la jurisprudencia, con anterioridad a la instauración de esta institución en el Código Penal, acerca de la posibilidad de hacer extensibles los efectos extintivos de pena por regularización (en sede administrativa) de la deuda, fue siempre negativo. Se argumentaba así que “a) Un hecho posterior a la consumación del delito fiscal no puede exonerar de responsabilidad penal. b) Una regulación normativa situada fuera de la Ley penal, no puede crear una causa de exención de responsabilidad criminal”.

¹⁶ El art. 307,3 CP. que se introdujo con la aprobación de la LO. 10/1995, del Código Penal, rezaba lo siguiente: “Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado

sentido, la reforma de 1995 abría también la posibilidad de que un sujeto defraudador pudiera eludir su responsabilidad penal, regularizando su situación bajo determinados requisitos¹⁷.

El actual art. 307,3 CP. es fruto de una última modificación operada por el legislador penal por medio de la LO. 7/2012, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social¹⁸. Dicha reforma se enmarcaba en el plan

de la Seguridad Social interponga querrella o denuncia contra aquél dirigida. La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación”. Por su parte, el art. 305,4 CP. que introdujo la LO. 10/1995 en relación al delito fiscal configura la institución de la regularización de la forma siguiente: “Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrella o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

¹⁷ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 42 – 46.

¹⁸ Sobre los cambios que ha supuesto esta reforma respecto de la regulación anterior, cfr.: DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma operada en el Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social”, en Demetrio Crespo, E. (dir.); Maroto Calatayud, M (coord.), *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Ed. B de F, Madrid, 2014, pp. 584 y ss.; DOPICO GÓMEZ – ALLER, J.: “La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, en *Iuris: actualidad y práctica del Derecho*, nº 181 – 182, diciembre de 2012, pp. 12 y ss.; ABASCAL JUNQUERA, A.: “Los nuevos delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. La reforma del Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Práctica penal: cuaderno jurídico*, nº 71, 2013, pp. 16 y ss.; y VILLAPLANA RUIZ, J.: “¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal”, en *Diario La Ley*, nº 8025, Sección Tribuna de 18 de febrero de 2013, online: <http://diariolaley.laley.es>. Con carácter previo a la aprobación de esta reforma, el legislador aprobó un conjunto de medidas de orden fiscal – tributario que comúnmente ha venido a denominarse “amnistía fiscal” (Ley 7/2012, de 29 de octubre; BOE. 30 de octubre de 2012), configurada como una especie de regularización especial en sede administrativa. Sin embargo, esta cuestión excede de los límites de la presente investigación: primero, porque se trata de una legislación administrativa, que no incide en el tratamiento penal de la defraudación; y, segundo, porque se trata de medidas que afectan exclusivamente al ordenamiento tributario, no de la Seguridad Social. Para conocer el sentido de esta reforma, nos remitimos a la bibliografía existente, v. gr.: FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 372, marzo de 2014, pp. 62 y ss.; PRADA LARREA, J. L.: “Sobre la declaración tributaria especial; su naturaleza y su relación con las regularizaciones ordinarias de rentas no declaradas”, en *Carta Tributaria*, nº 13 – 14, julio de 2012, pp. 15 – 22; ZAYAS ZABALA, J. L., MUÑOZ DOMÍNGUEZ, M.: “La declaración tributaria especial: cuestiones controvertidas”, en *Carta Tributaria*, nº 17 – 18, octubre de 2012, pp. 21 – 34; HERRERA MOLINA, P. M.: “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la amnistía fiscal”, en *Crónica Tributaria*, nº extra 3, 2012, pp. 17 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: “De nuevo sobre la

de lucha contra el fraude, contra el empleo irregular y el fraude frente a la Seguridad Social previsto para el bienio 2012-2013¹⁹, entre cuyas medidas se contemplaba la aprobación de una Ley Orgánica modificadora de estos delitos²⁰.

Por lo que a nuestra investigación se refiere, esta reforma introduce una novedosa redacción del instituto de la regularización, que queda configurado, para el delito de

‘declaración especial’ prevista en el Decreto – Ley 12/2012 (I): la regularización del dinero en efectivo”, en *Quincena Fiscal*, nº 13, julio de 2012, pp. 11 – 17; SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, J.: “Regularización fiscal (con o sin ‘amnistía’) y ganancias no justificadas de patrimonio”, en *Quincena Fiscal*, nº 17, octubre de 2012, pp. 93 – 97; LÓPEZ LUBIÁN, J. I.: “Primer análisis de las medidas contra el fraude fiscal contenidas en la Ley 7/2012, de 29 de octubre”, en *Revista de contabilidad y tributación*, nº 357, diciembre de 2012, pp. 61 – 112; CAYÓN GALIARDO, A.: “La lucha contra el fraude en la Ley 7/2012. El reforzamiento de las facultades en la recaudación”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº 99, octubre – diciembre de 2012, pp. 13 – 32; y CALVO VÉRGEZ, J.: “Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial: ¿un supuesto de regularización próximo a la amnistía fiscal?”, en *Crónica Tributaria*, nº 146, 2013, pp. 7 – 44. También sobre ello, cfr.: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, en *Teoría y Derecho: revista de pensamiento jurídico*, nº 12, 2012, pp. 211 y ss. (como advierte esta autora, la cuestión de la denominada “amnistía fiscal” es litigiosa, lo que ha conducido a la interposición de un recurso de inconstitucionalidad contra la medida [pp. 211 y 225, nota al pie nº 2]. A pesar de ello, señala MANJÓN – CABEZA OLMEDA que “no ha habido una gran afluencia de defraudadores a la llamada del Gobierno a regularizar, dadas las dudas no aclaradas todavía sobre sus verdaderos efectos” [p. 221]).

¹⁹ Como señala TOROLLO GONZÁLEZ, F. J.: “La Ley 13/2012 y la lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social: antecedentes y contexto normativo”, en *Civitas, Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 158, enero – marzo de 2013, p. 221, este plan contemplaba una modificación de un total de diez normas, entre las que se encontraba el Código Penal. Según este autor el plan, aprobado en Consejo de Ministros en fecha 27 de abril de 2012, “pretende impulsar el afloramiento de la economía sumergida, identificar situaciones fraudulentas en el acceso y la percepción de prestaciones del sistema de la Seguridad Social [...]” (p. 224). Sobre este plan y el conjunto de medidas adoptado en materia de lucha contra el fraude a la Seguridad Social, vid. ampliamente: GIL VILLANUEVA, M.: “El impulso de la eficacia y actividad de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social a la luz de las últimas reformas”, en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, nº 104, pp. 95 y ss.; El Mismo: “La Ley 13/2012, de 26 de diciembre, de lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social”, en *Relaciones Laborales, Revista Crítica de Teoría y Práctica*, nº 2, año 29, febrero de 2013, pp. 85 y ss.; PEÑA GARCÍA, M. V.: “Los objetivos de la Ley 13/2012 a la luz de su Exposición de Motivos”, en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, nº 104, 2013, pp. 15 y ss.; LÓPEZ PARADA, R. A.: “La morosidad en el pago de las cotizaciones sociales y la Ley 13/2012, de 26 de diciembre, de lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social”, en Camino Frías, J. J. (coord.), *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013, pp. 239 y ss.; El Mismo, “Otras modificaciones introducidas en la Ley de Infracciones y Sanciones en el orden social por la Ley 13/2012, de 26 de diciembre, de lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social”, en Camino Frías, J. J. (coord.), *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013, pp. 291 y ss.; y FERNÁNDEZ ORRICO, F. J.: “Solidaridad y firmeza en las medidas contra el fraude a la Seguridad Social: Ley 13/2012, de 26 de diciembre”, en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, nº 104, 2013, pp. 25 y ss. Sobre las muy diversas medidas existentes en la actualidad para combatir el fraude contra la Seguridad Social, cfr.: AIBAR BERNAD, J.: “La lucha contra el fraude en el ingreso de recursos de la Seguridad Social”, en *Estudios Financieros, Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº 351, 2012, pp. 97 y ss. Dentro del marco de este plan, cabe destacar también la aprobación de la Orden ESS/78/2014, de 20 de enero, por la que se crea la Unidad Especial de Colaboración y Apoyo a los Juzgados y Tribunales y a la Fiscalía General del Estado para la lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social.

²⁰ IGLESIAS RÍO, M. A.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 818 – 819.

fraude a la Seguridad Social, de la siguiente manera: “Se considerará regularizada la situación ante la Seguridad Social cuando se haya procedido por el obligado frente a la Seguridad Social al completo reconocimiento y pago de la deuda antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas ante la Seguridad Social una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa. La regularización ante la Seguridad Social impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación”. Además, al contrario de lo que ocurría con anteriores regulaciones, ya el artículo 307,1 CP., que define el delito de fraude contra la Seguridad Social, hace referencia al instituto de la regularización, sancionando al que defrauda “salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo”²¹. Este cambio legislativo introdujo importantes variaciones en la figura que no pueden ser pasadas por alto:

En primer lugar, a diferencia del anterior art. 307,3 CP., el actual precepto define en qué debe consistir la *regularización* (que es, en esencia, el comportamiento exigido al sujeto defraudador para beneficiarse de los efectos derivados de la norma)²². Parte de la doctrina venía poniendo de manifiesto la indeterminación de la anterior redacción

²¹ En concreto, el precepto quedaba regulado de la siguiente forma: “El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de cincuenta mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía *salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo*” (cursivas añadidas).

²² DE VICENTE MARTÍNEZ, en Demetrio Crespo (dir.); Maroto Calatayud (coord.), *Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma... cit.*, pp. 591 – 592. Sobre la discusión anterior a la reforma de 2012, vid. ampliamente: FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., pp. 59 y ss.

legal²³, toda vez que en la misma se postulaba “quedará exento de responsabilidad penal *el que regularice* su situación ante la Seguridad Social”, sin definir expresamente en qué debía consistir tal regularización, lo que propició la existencia de dos grandes líneas doctrinales; por un lado, se entendía, doctrinal y jurisprudencialmente, que para acceder a la exención de responsabilidad penal bastaba con que el sujeto reconociese, en tiempo y forma correcta, su deuda con la Seguridad Social, con independencia del pago efectivo²⁴. Por otro, se interpretaba que sólo se podía acceder a los efectos de la

²³ Así por ejemplo: BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista de Estudios penales y Criminológicos*, nº 24, años 2002 – 2003, p. 75; e IGLESIAS RÍO, M. A.: “Las cláusulas de regularización tributaria y relativas a las subvenciones de los arts. 305,4 y 308,4 del Código Penal”, en Octavio de Toledo y Ubieta, E. (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 294. Vid. tb.: DOMÍNGUEZ PUNTAS, A.: *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2011, pp. 220 y ss.

²⁴ En este sentido se pronunciaron, entre otros: GÓMEZ PAVÓN, P.: “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.): *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 585; La Misma, “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 CP. español”, en *Derecho penal mínimo: revista de análisis jurídico penal*, nº. 9, julio de 2012, p. 143; DOMÍNGUEZ PUNTAS, *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, cit., p. 225; GONZÁLEZ AGUDELO, G.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, Terradillos Basoco (coord.), VV. AA.: *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal, Tomo IV. Derecho Penal parte especial (Derecho Penal económico)*, Ed. Iustel, Madrid, 2012, p. 189; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, en *Revista Jurídica Española La Ley*, T. VII, 2000, p. 1474; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...* cit. pp. 93 y ss.; QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: *Derecho penal español, parte especial*, Ed. Atelier, libros jurídicos, 6ª edición, revisada y actualizada, Barcelona, 2010, p. 815; El Mismo: “La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”, en Bajo Fernández, M. (dir.); Bacigalupo Saggese, S. Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas de Derecho y Economía*, Ed. Ramón Areces, Madrid, 2007, p. 37; RODRÍGUEZ LÓPEZ, P.: *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Bosch, Barcelona, 2008, p. 375; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Ed. CEF, Madrid, 2007, pp. 364 y ss.; DE URBANO CASTRILLO, E., NAVARRO SANCHÍS, F. J.: *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2009, p. 264; MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Edersa, 2ª edición actualizada conforme a las Leyes 1/1998 y 40/1998, Madrid, 1999, p. 433; MESTRE DELGADO, E.: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Lamarca Pérez, C. (coord.), VV.AA.: *Derecho Penal parte especial*, Ed. Colex, 6ª edición, Madrid, 2011, p. 428; El Mismo: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Lamarca Pérez C. (coord.), Alonso de Escamilla, A., Mestre Delgado, E., Rodríguez Núñez, A., *Delitos y faltas. La parte especial del Derecho penal*, Ed. Colex, 2ª edición, Madrid, 2013, p. 494; BAJO FERNÁNDEZ, M., BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, pp. 110 – 111; Los Mismos: *Derecho penal económico*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, 2ª edición, Madrid, 2010, pp. 326 – 327; HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: “Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio”, en *Revista de Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 239, marzo de 1996, pp. 3 – 4; BACIGALUPO, E.: *El delito fiscal* en Bacigalupo, E. (dir.): *Curso de derecho penal económico*, Ed. Marcial Pons, 2ª edición, Madrid, 2005, p. 487; ÁLVAREZ MORENO, A.: “La configuración del delito contra la Seguridad Social en el nuevo Código Penal” en VV. AA.: *Análisis de diversas cuestiones sobre los Pactos de Toledo*, Ed. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 1997, p. 308; DE LA MATA BARRANCO, N. J.: “La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en Carbonell Mateu, J. C., Del Rosal Blasco, B., Morillas Cueva, L., Orts Berenguer, E., Quintanar Díez, M. (coords.): *Estudios penales en homenaje al*

regularización si el sujeto, además de declarar su deuda, la pagaba²⁵. El precepto actual se ha inclinado finalmente por esta última opción, y exige literalmente “el completo reconocimiento y pago de la deuda”²⁶. Subyace así un auténtico interés del Estado en hacer efectivo el cobro de sus derechos de crédito. Tal interés se pone de manifiesto en el texto del Preámbulo de la Ley, cuando se reconoce que “el eje de los criterios que

profesor Cobo del Rosal, Ed. Dykinson, Madrid, 2005, pp. 311 y ss.; LAMELA FERNÁNDEZ, M.: “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: breve aproximación a su contenido”, en *Revista Jurídica Española La Ley*, 1996 – T. II, p. 1484; PÉREZ MANZANO, M., MERCADER UGUINA, J. R.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación penal*, T. XVIII, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1997, p. 228; y CALDERÓN CERREZO, A.: “Efectos penales de la regularización tributaria. (Un análisis del art. 305,4 del Código Penal)”, en *Terceras jornadas sobre delito fiscal*, *Gaceta Fiscal*, enero del año 2000, p. 61. En la jurisprudencia, se siguió esta línea en la STS de 28 de octubre de 1997 (famoso caso *Filesa*), Sala 2ª, FJ 41º, (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/7843) y también previamente en el ATS de 19 de julio de 1997, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/7842). Por su parte, las Audiencias Provinciales también acogieron en ocasiones este criterio; así v. gr., la STAP de Madrid de 4 de septiembre de 1998, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 1998/4147), o, más recientemente, la STAP de Barcelona de 30 de junio de 2001, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 2001/286884).

²⁵ Así, entre otros: IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.* pp. 294 y ss.; El Mismo, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 263 y ss.; BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización... cit.* pp. 74 y ss.; PÉREZ MARTÍNEZ, D.: “La regularización fiscal del artículo 305,4 del Código Penal como causa de exención de responsabilidad criminal”, en De Fuentes Bardají, J., Cáncer Minchor, P., Frías Rivera, R., Zabala Guadalupe, J. J. (dirs.): *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Thomson Aranzadi, Navarra, 2008, pp. 214 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: *El delito de defraudación a la Seguridad Social. Régimen legal criterios jurisprudenciales*, Ed. Práctica de Derecho S. L., Valencia, 2002, pp. 185 y ss.; APARICIO PÉREZ, A.: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, pp. 58 – 59; LOMBARDEO EXPÓSITO, L. M.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, pp. 45 – 47; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: en Serrano González de Murillo, J. L., Cortés Bechiarelli, E.: *Delitos Contra la Hacienda Pública*, Ed. Edersa, Madrid, 2002, p. 93; CUGAT MAURI, M., BAÑERES SANTOS, F.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A.: *Derecho penal español, parte especial (II)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 823 – 824; GIL MARTÍNEZ, A.: “Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública” en Solaz Solaz, E. (dir.): *La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2005, pp. 357 – 358; MORILLO MÉNDEZ, A.: *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. CISS Praxis, Valencia, 2000, pp. 312 – 313; SABADELL CARNICERO, C.: “La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal”, en Argente Álvarez, J. et. al.: *El delito fiscal*, Ed. CISS, grupo Wolter Kluwer, Valencia, 2009, pp. 206 y ss.; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 159 y ss.; El Mismo: *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 4ª edición, Valencia, 2013, p.695; y FARALDO CABANA, P.: *Las causas de levantamiento de la pena*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 222. En la jurisprudencia, por ejemplo: STS de 30 de octubre de 2001, Sala 2ª, FJ 9º, (Westlaw Aranzadi, RJ 2001/9089); STS de 6 de noviembre de 2000, Sala 2ª, FJ 7º, (Westlaw Aranzadi, RJ 2000/9271); STS 340/2012, de 30 de marzo, Sala 2ª (Tol 2542574); STS 539/2003, de 30 de abril, Sala 2ª, (Tol 276376); o STS 192/2006, de 1 de febrero, Sala 2ª, (Tol 856216).

²⁶ MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 835 – 836, valora positivamente “la aclaración sobre el contenido de la regularización: reconocimiento y pago. Se evitan así las dudas hasta ahora existentes a propósito de si la regularización podía darse solo con el reconocimiento de la deuda”.

inspiran la presente reforma se corresponde con la mejora de la eficacia de los instrumentos de los ingresos y del gasto público, que se revela como un elemento imprescindible del conjunto de medidas adoptadas con motivo de la crisis económica”. El Preámbulo, además, justificaba la exigencia de pago en la regularización con objeto de que resultase neutralizado “no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda”. Se hablaba también de “pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota”, con la pretensión de incluir no sólo a ésta en sentido estricto sino también otros intereses derivados de la misma, al menos en lo que se refería al delito fiscal²⁷.

En segundo lugar, en el art. 307,3 CP. actual ya no se predica la exención de responsabilidad penal para el caso de la regularización, sino que la Ley se limita a definir en qué consiste tal regularización. Se elimina la expresa referencia anterior a “quedará exento de responsabilidad penal”, lo que según el texto del Preámbulo se hace con la intención de suprimir “las menciones que la conceptuaban (a la regularización) como una excusa absolutoria”. Para conocer los efectos que se derivan de la regularización (esto es, la exención de responsabilidad penal) habrá de acudirse al propio tipo básico del art. 307,1 CP., en que se establece la sanción a quien defrauda, salvo que hubiese regularizado su situación con la Seguridad Social en los términos del art. 307,3 CP.²⁸.

En tercer lugar, en una mayor equiparación con la regularización en el delito fiscal, el actual art. 307,3 CP. incorporó una nueva cláusula de bloqueo o de cierre, permitiéndose la eficacia de la regularización hasta que “el Ministerio fiscal o el Juez de instrucción lleven a cabo actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias” (cláusula que no estaba prevista en el texto del anterior art. 307,3 CP.).

²⁷ DOPICO GÓMEZ – ALLER, *La reforma del Derecho penal tributario... cit.*, p. 15.

²⁸ Como podrá comprobarse en el Capítulo II de esta investigación, este cambio legislativo operado en 2012, incorporando los efectos de la regularización al texto del art. 307,1 CP., propicia una línea de pensamiento que defiende que la regularización constituye un elemento (negativo) del tipo en el delito de defraudación, ostentando por ello la naturaleza jurídica de causa de atipicidad, sin que pueda concebirse a esta institución como excusa absolutoria. Sobre la naturaleza jurídica de esta institución nos referiremos en el capítulo siguiente.

En cuarto lugar, la nueva legislación extendió los efectos de la regularización a los supuestos en los que la deuda se satisface “una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa”²⁹.

Y en quinto y último lugar, tras esta reforma el actual art. 307,3 CP. no se limita a dejar libre de pena al sujeto defraudador por las posibles falsedades cometidas instrumentalmente a la defraudación, sino que también lo hace por las posibles irregularidades contables (de nuevo, equiparándose aun más la cláusula con su homóloga en el delito fiscal, en que ya existía tal previsión). El cambio operado también es importante al establecerse que “la regularización de la situación ante la Seguridad Social *impedirá que a dicho sujeto se le persiga*” por tales irregularidades o falsedades, lo que puede conllevar un cambio en la naturaleza jurídica del precepto.

2. Antecedentes en el orden administrativo.

Antes de cerrar estas breves notas históricas debemos analizar si también fuera del orden penal, en sede administrativa, puede encontrarse algún antecedente de esta figura. En relación al delito contra la Seguridad Social, algún autor ha identificado el antecedente más inmediato en el ordenamiento administrativo sancionador³⁰, y en concreto en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social³¹. El art. 29 – Siete de esta Ley vino a modificar el art. 31, 5 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio), que quedaba redactado de la forma siguiente³²: “las actas de infracción por infracciones graves tipificadas en el artículo 14.1, apartados 2, 4 y 5 de la Ley 8/1988, de 7 de abril, que conlleven la expedición de actas de liquidación

²⁹ DE VICENTE MARTÍNEZ, en Demetrio Crespo (dir.); Maroto Calatayud (coord.), *Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma... cit.*, p. 593. La autora alude a criterios político criminales para justificar que “la regularización pueda operar cuando ha prescrito la facultad de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación [...]”.

³⁰ Así: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.*, pp. 179 y ss.

³¹ BOE. nº 313, de 31 de diciembre de 1994.

³² Para mayor abundamiento sobre las modificaciones que la citada Ley introduce en el procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social, vid. MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: “Modificaciones en el procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social producidas por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social”, en *Revista de Relaciones Laborales*, año 1995, T. II, pp. 297 – 314.

que se refieran a los mismos hechos, se formalizarán en un documento único, a propuesta de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, ajustándose el procedimiento sancionador y liquidatorio a los trámites previstos en esta Ley y en la Ley 8/1988, de 7 de abril, sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social. Las sanciones que procedan por las infracciones a que se refiere el presente apartado se reducirán automáticamente al 50 por 100 de su cuantía cuando el sujeto infractor de su conformidad a la liquidación practicada y cumpla sus obligaciones en el plazo que se fije al efecto [...]”.

Por primera vez se recoge una figura como esta en el orden administrativo en virtud de la cual se dispone que no debe sancionarse, al menos totalmente, a quien lleva a cabo una infracción frente la Seguridad Social, en los casos en que el infractor muestra su conformidad con la liquidación efectuada cumpliendo sus obligaciones en el plazo que se fije al efecto por la Administración. Según algunos autores, la esencia de este precepto es semejante a la que actualmente contempla el Código Penal: a pesar de existir una infracción ya consumada, en atención al comportamiento posterior del infractor se opta por no sancionar a éste (al menos en su totalidad)³³. Según esta interpretación, en esta figura encontraríamos el antecedente más inmediato de la regularización en sede administrativa.

El contenido del artículo que acaba de ser expuesto se contempla actualmente en el art. 31,4 de la Ley General de la Seguridad Social (Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social³⁴), y fue introducido tras la reforma operada por la DF. Tercera, apartado Uno, de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010³⁵ (anteriormente se contemplaba, con idéntica literalidad, en el art. 31,5 LGSS., introducido por la DA. Quinta, punto 4, de la Ley 42/1997, de 14 de noviembre, Ordenadora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social³⁶). Según el actual art. 31,4 LGSS.: “las actas de liquidación y las de infracción que se refieran a los mismos hechos se practicarán simultáneamente por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social. La competencia y procedimiento para su resolución son los señalados

³³ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.*, p. 180.

³⁴ BOE. nº 154, de 29 de junio de 1994.

³⁵ BOE. nº 309, de 24 de diciembre de 2009.

³⁶ BOE. nº 247, de 15 de noviembre de 1997.

en el apartado 2 de este artículo. Las sanciones por infracciones propuestas en dichas actas de infracción se reducirán automáticamente al 50 % de su cuantía, si el infractor diese su conformidad a la liquidación practicada ingresando su importe en el plazo señalado en el apartado 3”.

A pesar de que algún autor haya querido identificar en la norma apuntada el antecedente administrativo de la figura de la regularización del art. 307,3 CP., creemos que no existe suficiente identidad entre ambos preceptos, administrativo y penal, que permita afirmar que la misma realmente constituye un antecedente de la regularización en la Seguridad Social. Esta norma no contempla el mismo supuesto de incumplimiento que el recogido en el art. 307,3 CP. En primer lugar, porque aquélla no configura un supuesto de anulación de la sanción para el caso de cumplimiento extemporáneo de la obligación de cotización, sino que se limita a atenuar la cuantía de la multa resultante. Y en segundo lugar, porque la normativa administrativa apuntada opera con un presupuesto totalmente diferente del que sirve de base a la regularización en el Código Penal: en la primera el ingreso se produce con posterioridad al momento en que la Seguridad Social ha liquidado la deuda (limitándose el sujeto a mostrar su conformidad con ésta), mientras que en la segunda el reconocimiento y pago de lo adeudado debe producirse antes de que dichas actuaciones inspectoras, dirigidas a la determinación de la deuda, se hayan notificado al infractor (lo que supone la primera de las causas de bloqueo del art. 307,3 CP.)³⁷. Esta puntualización no deja de ser relevante cara a la voluntariedad del sujeto a la hora de proceder a regularizar su situación ante la Administración (elemento que no acontecería, al menos de igual manera, en la normativa administrativa). En suma, resulta discutible que la legislación administrativa contemple un precepto semejante a la cláusula de regularización recogida en el Código Penal, dadas las desemejanzas acabadas de exponer.

³⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 75 (nota al pie n.º. 200); El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 684, (nota al pie n.º. 1173); y El Mismo: “Sobre el concepto de regularización en las causas de levantamiento de la pena de los arts. 305 y 307 CP.”, en *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, n.º. 2, año 1998, p. 199, (nota al pie n.º. 45).

II. CUESTIONES PREVIAS AL ESTUDIO DE LA REGULARIZACIÓN: BIEN JURÍDICO Y MOMENTO DE CONSUMACIÓN DELICTIVA.

1. La determinación del bien jurídico protegido en el delito de defraudación a la Seguridad Social.

Antes de adentrarnos en el estudio de la figura de la regularización se hace ineludible realizar un análisis que se dirija a dar respuesta al interrogante sobre cuál es el interés objeto de tutela en el delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 CP.). Resulta necesario ahondar en esta cuestión como paso previo al estudio de la regularización, toda vez que muchos de los problemas que surgen en relación a ésta dependen directamente de la posición que se mantenga en torno a la discusión sobre cuál es el bien jurídico protegido por el tipo penal. Cuestiones tales como la naturaleza jurídica de la figura recogida en el art. 307,3 CP., su fundamentación, e incluso el comportamiento positivo exigido por el citado artículo, implican una toma de postura previa respecto del bien jurídico tutelado por el delito.

1.1. Tesis minoritarias.

Como advierte BRANDARIZ GARCÍA, la doctrina no ha alcanzado todavía hoy un consenso generalizado sobre esta cuestión. En la práctica, ello conlleva encontrar criterios y opiniones de muy diversa índole, quizá propiciados por la discusión generada al albur del tipo penal de defraudación tributaria³⁸.

Reconocido lo profundo de esta discusión, puede afirmarse la existencia de dos posturas principales en torno a la cuestión de delimitación del bien jurídico protegido: las llamadas “tesis *funcionalistas*” (que entienden que el bien jurídico es la función recaudatoria de la Seguridad Social), y las denominadas “tesis *patrimonialistas*” (que

³⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 347. Dado lo extenso de la discusión, y teniendo en cuenta que el objeto del presente trabajo se dirige, en concreto, al estudio de la figura de la regularización del art. 307,3 CP., en lo que sigue nos limitaremos a recoger, de modo sistemático, las distintas posturas surgidas en la doctrina sobre esta cuestión, decantándonos después por una de ellas, sin que sea posible aquí elaborar un amplio análisis que abarque, de forma minuciosa y con la innegable profundidad que merece el tema, todas y cada una de las cuestiones que se han suscitado en torno a esta cuestión.

consideran que el interés jurídico protegido es el patrimonio de la Seguridad Social)³⁹. Sin embargo, más allá de estas teorías, que como se ha dicho son hoy eminentemente mayoritarias, no puede pasarse por alto la existencia de otras tesis doctrinales que a pesar de haber cobrado fuerza inicialmente hoy pueden considerarse minoritarias.

1.1.1. Inexistencia de bien jurídico.

Para algunos autores los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social constituyen delitos meramente formales o artificiales, carentes de toda significación jurídica, e imposibles de reprochar socialmente, pues con su perpetración únicamente se estarían lesionando intereses administrativos⁴⁰. Esta postura está hoy totalmente superada⁴¹: esta tesis resulta inasumible en un Estado social y democrático de Derecho como el nuestro, en el que el Derecho penal se sustenta en un *principio de ofensividad* o de *exclusiva protección de bienes jurídicos*, que preconiza el dogma “nullum crimen sine iniuria”, es decir, que todo delito comporta por necesidad una ofensa o lesión a un bien jurídico determinado⁴².

1.1.2. La fe pública como bien jurídico protegido: consideración del delito como delito falsario.

Algún autor ha querido considerar que el bien jurídico tutelado en el delito contra la Seguridad Social es la fe pública, desde la consideración del mismo como un delito

³⁹ Utilizando la terminología de: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 162; y BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 347 y ss. También es de esta opinión: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, nº 18, 1994 – 1995, pp. 141 – 142.

⁴⁰ Cfr.: FERRÉ OLIVÉ, J. C.: *El delito contable*, Ed. Praxis, Barcelona, 1988, p. 42. Explicando esta postura, vid. tb.: TURANO, P. N.: “Las etapas en la ejecución del delito de evasión tributaria”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, pp. 1661 – 1662.

⁴¹ Vid. por todos: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 162 – 163.

⁴² Sobre ello Cfr.: COBO DEL ROSAL, M., VIVES ANTÓN, T. S.: *Derecho Penal, parte general*, Ed. Tirant lo Blanch, 5ª edición, corregida, aumentada y actualizada, Valencia, 1999, pp. 315 – 316.

falsario; en este sentido se entiende que lo protegido es el deber de colaboración del ciudadano con la Administración, y no tanto el pago de las cuotas⁴³.

Pensamos sin embargo que la consideración del delito contra la Seguridad Social como un delito falsario tiende a confundir el *medio de comisión* del delito con el *objeto de protección* del mismo. Efectivamente: el delito de defraudación a la Seguridad Social puede cometerse a través de falsedades, pero ello no le convierte automáticamente en un delito falsario (la falsedad ni siquiera es necesaria para la afirmación del tipo penal)⁴⁴.

1.1.3. La consideración del delito como *infracción del deber*⁴⁵.

Por último, algún sector de la doctrina ha defendido la posibilidad de que el delito contra la Seguridad Social sea considerado como delito de desobediencia, o de infracción de deber, protegiéndose así una especie de lealtad del ciudadano para con el Estado⁴⁶.

Así por ejemplo BACIGALUPO en referencia al delito fiscal ha considerado que el interés protegido por este tipo penal es “la pretensión del Estado de contar con una colaboración leal de los ciudadanos en la determinación de los hechos imposables”⁴⁷.

⁴³ Vid. por todos: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 163 y ss., exponiendo el contenido de estas tesis.

⁴⁴ Así: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 166. Como bien advierte la autora, esta teoría pudiera responder a la antigua incardinación de los delitos contra la Hacienda Pública en el Título dedicado a las falsedades dentro del Código Penal, pues, en concreto, el delito previsto en el art. 319, introducido por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, ocupaba el lugar del delito de ocultación fraudulenta de bienes (p. 164). De la misma opinión: FERRÉ OLIVÉ, *El delito contable*, cit., p. 44, para quien “esta discusión se encuentra hoy superada” tras la incardinación de estos tipos penales fuera del Título dedicado a la regulación de las falsedades.

⁴⁵ La categoría de “delitos de infracción de deber” fue formulada por vez primera por Roxin en su monografía *Täterschaft und Tatherrschaft* (“Autoría y dominio del hecho”), y desarrollada y matizada posteriormente por Jakobs. Un estudio en profundidad sobre esta teoría es el realizado por: SÁNCHEZ – VERA GÓMEZ TRELLES, J.: *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2002, pp. 27 y ss., y pp. 37 y ss.

⁴⁶ Vid. por todos: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 163 y ss. Cfr. tb., explicando esta postura: TURANO, en Rubinska / Schurjin Almenar (coords.), *Las etapas en la ejecución del delito de evasión tributaria*, cit., pp. 1663 – 1664. Resultan de interés las argumentaciones que en este sentido realizan: GIMBERNAT ORDEIG, E.: “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, en *Revista del Poder Judicial*, nº extra 9, 1989, p. 352; y CASTRO MORENO, A.: *Elusiones fiscales atípicas*, Ed. Atelier, Barcelona, 2008, pp. 13 y ss.

⁴⁷ BACIGALUPO, E.: “El delito fiscal en España”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, nº 56, año 1979, pp. 79 y ss. Cfr. tb.: El Mismo, en Del Rosal Blasco (edit.), *El delito fiscal*, cit., p. 293; y El Mismo, en Bacigalupo (dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 476.

Más actualmente, analizando la modificación del delito fiscal tras la reforma operada por la LO. 7/2012, BACIGALUPO señala que “la norma que está detrás del art. 305 CP. dice: ‘debes cumplir con tus obligaciones fiscales’”⁴⁸. En semejante sentido se pronunció RODRÍGUEZ MOURULLO quien, también en referencia al delito fiscal, entiende que “la creación de un delito obedece en ocasiones precisamente a la pérdida de vigencia o relajación de un valor moral [...] El Derecho penal cumple no sólo una función puramente conservadora de los valores actuales, sino también una función activa tendente a suscitar la vigencia de otros”⁴⁹. Esta opinión ha sido mantenida también por otros autores⁵⁰, y puede vislumbrarse en alguna resolución jurisprudencial⁵¹.

No nos parece acertada la consideración del tipo penal del art. 307 CP. como delito de desobediencia o de infracción de deber, o como protector de una pretendida “lealtad ciudadana”, toda vez que esta teoría se aleja del *principio de ofensividad o lesividad*, dirigiéndose más bien a lograr una determinada actitud del ciudadano para con el Estado, castigándose la actitud contraria (la deslealtad), lo que de por sí, como afirma

Más actualmente, sin embargo, puede leerse a este autor: “la hacienda pública es el patrimonio del Estado y [...] sustancialmente el delito fiscal, por lo tanto, es un delito contra el patrimonio del Estado” (vid.: BACIGALUPO, E.: *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Ed. Civitas, Navarra, 2012, p. 32).

⁴⁸ BACIGALUPO, E.: “La reforma del delito fiscal por la LO. 7/2007 (1)”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 37, 13 a 19 de mayo, 2013, p. 6. El texto de este artículo se corresponde con la conferencia dada por el autor en el acto de clausura del Master de Derecho Penal Económico de la Universidad Rey Juan Carlos de Madrid, de fecha 6 de marzo de 2013.

⁴⁹ RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: *Presente y futuro del delito fiscal*, Ed. Civitas, Madrid, 1974, p. 33.

⁵⁰ Como ejemplo, puede citarse a CARDONA TORRES, quien en la actualidad es de la opinión de que el bien jurídico tutelado por este tipo penal “es el cumplimiento de los deberes de solidaridad de todos para con los servicios que el Estado ofrece a la sociedad mediante la asignación de los recursos públicos”; vid.: CARDONA TORRES, J.: *Derecho penal parte especial*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010, p. 342. También recoge el deber del ciudadano con el Estado en este delito: GIMBERNAT ORDEIG, E.: *Estudios de Derecho Penal*, Ed. Tecnos, 3ª edición, Madrid, 1990, pp. 307 – 308. Por su parte, SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: “El elemento ‘fraude’ en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Silva Sánchez, J. M. (dir.), *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico – empresarial*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 110, ha mantenido que “el tipo de defraudación a la Seguridad Social gira en torno a un deber de colaborar elevado a la categoría de cuasi institucional, cuya infracción constituye la razón de la prohibición”.

⁵¹ Así, v. gr., la STS 31/2012, de 19 de enero, Sala 2ª, FD. 2º, (Tol 2436612), que se expresó en los términos siguientes: “la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria [...] constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina”. En idéntico sentido: STS 801/2008, de 26 de noviembre, Sala 2ª, FD. 4º, (Tol 1413517); y STS 1244/2003, de 3 de octubre, Sala 2ª, FD. 4º, (Tol 316511). Por su parte también la STAP de Alicante, de 2 de octubre de 2006, (Tol 1803492), en su FD. 1º indica que “este tipo de delitos consisten en la infracción de un deber impuesto por las normas tributarias”.

BUSTOS RAMÍREZ, “va en contra de un Estado social y democrático de Derecho”⁵². Ello al menos desde la concepción *jakobsiana*, en la que el fundamento de la imputación jurídico – penal en los delitos de infracción de deber radica en la infracción misma de un determinado deber extrapenal (deber que nace de una concreta “relación institucional” que excede del mero defecto en la “propia organización”), y no en la lesión de un bien jurídico⁵³, como se defiende, por el contrario, en la teoría *roxiniana* (para ROXIN⁵⁴ los delitos de infracción de deber tan sólo fundamentan la autoría en el delito, más no su punibilidad que, al igual que en los delitos de dominio del hecho, ha de apoyarse siempre en la lesión de un determinado bien jurídico)⁵⁵. En todo caso, por tanto, se hace necesario indagar en el concreto *interés jurídico* que resulta lesionado con la ejecución de la defraudación a la Seguridad Social⁵⁶.

FERRÉ OLIVÉ ha señalado que si bien el derecho fiscal o recaudatorio puede imponer ciertos deberes de colaboración a los ciudadanos, dicho deber no puede influir en la determinación del interés jurídico protegido por el Derecho penal: “este género de planteamientos, que colocan la esencia del injusto en la lealtad o deslealtad, persiguen lograr una determinada actitud interna frente al Estado, y lo que en realidad termina siendo castigado con una pena es esa actitud desleal. El profundizar la idea del deber de lealtad como objeto jurídico del delito produce un acercamiento a las ideas nacional-socialistas de la escuela de *Kiel*, y un abandono del derecho penal del acto,

⁵² BUSTOS RAMÍREZ, J.: en Boix Reig, J., Bustos Ramírez, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*, Ed. Tecnos, Madrid, 1987, pp. 17 – 18. Recoge este parecer tb.: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 169.

⁵³ Vid.: SÁNCHEZ – VERA GÓMEZ TRELLES, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, cit., p. 39, explicando la teoría de Jakobs.

⁵⁴ ROXIN, C.: *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*, Ed. Marcial Pons, 7ª edición, Madrid, 2000, pp. 385 y ss. Como señala el autor “el elemento que [...] decide sobre la autoría constituye una infracción de un deber extrapenal que no se extiende necesariamente a todos los implicados en el delito, pero que es necesaria para la realización del tipo” (p. 387). Añade ROXIN que la decisión sobre la implantación de un delito de infracción de deber o de dominio del hecho depende del legislador: “el que proceda de un modo u otro dependerá de hasta qué punto considere importante determinada posición de deber en el marco de la lesión del bien jurídico” (p. 420).

⁵⁵ SÁNCHEZ – VERA GÓMEZ TRELLES, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, cit., p. 31, explicando la teoría de Roxin.

⁵⁶ Resulta interesante la crítica enarbolada por FEIJOO SÁNCHEZ ante esta categoría y su incidencia en los denominados *delitos económicos*, aproximándose a una postura roxiniana. Como puede leerse a este autor, “no se trata, por tanto, de afirmar simplemente que existen tipos penales que protegen deberes extrapenales, sino de partir de la constatación de que existen en nuestro Derecho positivo tipos penales que protegen bienes jurídicos –individuales o supraindividuales– mediante la legítima estrategia de garantizar el cumplimiento de deberes especiales” (vid.: FEIJOO SÁNCHEZ, B.: *Cuestiones actuales de Derecho penal económico*, Ed. B de F, Buenos Aires, 2009, pp. 231 – 232).

indispensable en un Estado social y democrático de Derecho”⁵⁷. Por lo demás, como ha señalado este autor en otra de sus investigaciones, no puede acogerse un pretendido deber de lealtad en este tipo de delitos, pues la lealtad no supone un concepto jurídico, sino ético: “la lealtad tributaria es un concepto ético – político, incapaz de ser útil para limitar el poder punitivo del Estado”⁵⁸. Incluso defendiéndose que en este delito el fundamento de la autoría radica en una violación de un determinado deber extrapenal, creemos que en ningún caso puede prescindirse del examen de la intervención en el hecho punible por parte de quien reúne la condición de autor, con su consiguiente violación de un determinado bien jurídico⁵⁹; en palabras de FERRÉ OLIVÉ “afirmar que este delito se construye en base a una infracción de deberes [...] no supone que el contenido del injusto se agote por la simple infracción del deber [...] sino que es imprescindible constatar la afección al bien jurídico [...]. De lo contrario, se afectaría notablemente el principio de lesividad”⁶⁰.

Más allá de lo anterior, y partiendo de la premisa de que la delimitación entre un delito de dominio del hecho y uno de infracción de deber constituye una cuestión teleológica (esto es, depende de la interpretación del tipo penal concreto⁶¹), nos decantamos por advertir que realmente en el delito contra la Seguridad Social no existe ningún deber de lealtad del empresario con la Administración, ni en la Constitución Española, ni en la legislación administrativa: el art. 41 CE.⁶², regulador del régimen público de la Seguridad Social, está ubicado entre los principios rectores de la política socioeconómica (Capítulo III), más no en el que recoge los derechos y los deberes

⁵⁷ FERRÉ OLIVÉ, *El delito contable*, cit., pp. 43 – 44. En contra de concebir como bien jurídico tutelado el deber de lealtad del ciudadano con la Hacienda, tb.: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”, en Octavio de Toledo y Ubieta, E. (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 84 y ss.

⁵⁸ FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, en *Revista Penal*, nº 33, 2014, p. 93 (nota al pie nº 9).

⁵⁹ Vid. en este sentido: JÁUREGUI LORDA, H.: “Problemas de autoría en el Derecho penal tributario. Consideraciones sobre el supuesto de delegación de funciones”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, pp. 1868 – 1869.

⁶⁰ FERRÉ OLIVÉ, *El bien jurídico protegido en los delitos tributarios*, cit. p. 98.

⁶¹ Vid.: SÁNCHEZ – VERA GÓMEZ TRELLES, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, cit., p. 34, parafraseando a Roxin.

⁶² El art. 41 CE. reza lo siguiente: “los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres”.

ciudadanos (entre los que sin embargo sí se encuentra el art. 31 CE.⁶³, en materia de Hacienda Pública). En suma, como señala CHAZARRA QUINTO, en materia de Seguridad Social “no existe un deber genérico de colaboración del obligado a la satisfacción de las cotizaciones sociales que se identifique con el pretendido bien jurídico de deber de colaboración del ciudadano con la administración”⁶⁴. Por ello, la posible restricción del círculo de autores en este delito lo más que significará es que estamos ante un delito especial, pues dicha constrictión no responde a la existencia de un previo deber de fomento o salvaguarda de una determinada institución⁶⁵.

Como se ha dejado expuesto, las teorías enunciadas no han tenido una gran acogida en la doctrina actual, por lo que pueden ser tildadas de minoritarias. Un análisis en profundidad sobre las mismas conllevaría el consiguiente peligro de alejarnos del objeto directo de esta investigación, por lo que para su contraste debemos remitirnos a la amplia bibliografía existente al respecto⁶⁶.

El punto de partida ha de ser, por tanto, el estudio de las dos principales posiciones doctrinales existentes al respecto, con las diversas argumentaciones a favor y en contra de las mismas.

⁶³ El art. 31 CE. reza lo siguiente: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley”.

⁶⁴ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 169 – 170.

⁶⁵ Sobre esto, vid.: SÁNCHEZ – VERA GÓMEZ TRELLES, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, cit., p. 45. Como añade este autor, explicando la teoría de Jakobs, “no son [...] delitos de infracción de deber, sino meros delitos especiales en sentido amplio, aquellos en los que la posibilidad de ser autor ha sido limitada por el legislador, tan sólo como consecuencia de que un determinado bien sólo puede ser dañado por un determinado grupo de personas, o por ellas en una forma especialmente sencilla, o, por último, cuando el bien jurídico únicamente pueda ser dañado de una determinada manera” (pp. 45 – 46). Sobre nuestra consideración del delito del art. 307 CP. como delito especial volveremos *infra*.

⁶⁶ Para mayor abundamiento sobre las mismas, cfr.: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 162 y ss.; BOIX REIG, J., MIRA BENAVENT, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 25 y ss.; y BUSTOS RAMÍREZ, en Boix Reig / Bustos Ramírez, *Los delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, pp. 15 y ss. Ampliamente sobre las distintas teorías que orbitan en torno al objeto de protección en este tipo de delitos, vid.: PÉREZ ROYO, F.: “Delito fiscal y ocultación”, en Bajo Fernández, M. (dir.); Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, pp. 219 y ss.

1.2. Las tesis funcionalistas: la función recaudatoria como bien jurídico protegido.

Para las llamadas tesis *funcionalistas* el bien jurídico tutelado por el tipo penal es la función recaudatoria de la Seguridad Social⁶⁷.

⁶⁷ En este sentido se pronuncian, entre otros: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 571; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 130; FERRÉ OLIVÉ, *El delito contable*, cit., p. 57 (si bien el autor, en un trabajo posterior, ha entendido que, en relación con el delito fiscal, el verdadero interés jurídico tutelado es la determinación tributaria del *quantum debeatur*, es decir, la fijación de lo adeudado, pues “si no se sabe lo que se adeuda no tiene sentido hablar de pago o de falta de pago, porque el derecho de crédito carece aún de objeto”, por lo que estaríamos ante un delito de lesión. Vid.: FERRÉ OLIVÉ, *El bien jurídico protegido en los delitos tributarios*, cit. pp. 105 y ss.); DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la democracia*, Ed. Ibídem, Madrid, 1996, pp. 31 y ss. y 55 – 57; La Misma, en Demetrio Crespo (dir.); Maroto Calatayud (coord.), *Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma...* cit., p. 583; La Misma: *Delitos contra la Seguridad Social*, Ed. Praxis, Barcelona, 1991, pp. 99 – 102; La Misma: “Derecho Penal de la Seguridad Social”, en *Revista de Derecho Social*, nº 3, 1998, p. 103; La Misma: “Descriminalización por interpretación: un paso hacia atrás en la protección penal del patrimonio del trabajador y de la Seguridad Social (Algunas notas a la Sentencia de la AP Sevilla de 13 de septiembre de 1996)”, en *La Ley*, nº. 4315, año 1997 – 3, p. 1914; La Misma: “Protección penal del trabajo y de la Seguridad Social”, en Arroyo Zapatero, L., Tiedemann, K. (eds.), VV. AA.: *Estudios de Derecho penal económico*, Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla la Mancha, Cuenca, 1994, p. 103; La Misma: “Defraudación a la Seguridad Social”, en Boix Reig, J. (dir.), Lloria García, P. (coord.): *Diccionario de Derecho penal económico*, Ed. Iustel, Madrid, 2008, p. 307; La Misma, “I reati contro la previdenza sociale nel progetto di legge organica del 1994: alcune considerazioni”, en *Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell'Economía*, año 1995 – 4, pp. 1140 y 1151; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 144; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 180 y ss.; Los Mismos: “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en *Revista Relaciones Laborales*, año 1996 – I, pp. 576 y ss.; MADRID YAGÜE, P.: “La problemática en torno al delito contra la Seguridad Social y la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, en *Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 91, septiembre – octubre de 1998, pp. 750 – 751; MORENO MÁRQUEZ, A. M.: “Delitos contra la Seguridad Social: el artículo 307 del nuevo Código Penal”, en *Temas Laborales, Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social*, nº 37, año 1995, pp. 40 – 41; BAYLOS GRAU, A., TERRADILLOS BASOCO, J. M.: *Derecho penal del trabajo*, Ed. Trotta, Segunda Edición revisada, Madrid, 1997, pp. 172 – 173; CORCOY BIDASOLO, M. (dir.), VV. AA.: *Manual práctico de Derecho Penal parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2004, p. 810; MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 19ª edición, completamente revisada y puesta al día, Valencia, 2013, pp. 981 – 982; VALLE MUÑIZ, J. M.: “La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio de las conductas punibles previstas en el art. 307 del nuevo Código Penal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. XLVIII, Fascículo III, septiembre – diciembre de 1995, pp. 712 – 722; SOTO NIETO, F.: “Impago por el empresario de las cuotas obreras de la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, nº 4451, año 1998 – 1, p. 1719; y SUÁREZ GONZÁLEZ, C.: en Rodríguez Mourullo, G. (dir.), Jorge Barreiro, A. (coord.), VV. AA.: *Comentarios al Código Penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1997, p. 883. También es de esta opinión, si bien en lo respectivo al delito fiscal: PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pp. 64 – 67, y 76 – 78, quien afirma que se trata de un delito “que exige el perjuicio de la recaudación tributaria, la cual aparece en principio como el objeto inmediato de la protección penal” (p. 77). En el mismo sentido, en relación también al delito contra la Hacienda Pública: BUSTOS RAMÍREZ, J.: “Los bienes jurídicos colectivos: repercusiones de la labor legislativa de Jiménez de Asúa en el Código Penal de 1932”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, nº extra 11, 1986, pp. 159 y ss.; SUÁREZ GONZÁLEZ, C.: “El delito de defraudación tributaria”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación*

Según este sector, con la defraudación se vendría a lesionar el sistema recaudatorio de la Seguridad Social, pues con su perpetración se priva a la Tesorería General de la Seguridad Social de una parte de sus recursos y se quiebra su equilibrio presupuestario⁶⁸. En palabras de DE VICENTE MARTÍNEZ “se trata de proteger penalmente a la Seguridad Social en un sentido dinámico, como proceso de recaudación de ingresos y realización del gasto dado que la función principal que realiza la Seguridad Social se basa en la adquisición de recursos y su aplicación o gastos de los mismos para la realización de los cometidos económicos que le competen”⁶⁹. También PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA coinciden en lo anterior, pues a su juicio “la protección del proceso de recaudación de recursos constituye un elemento funcionalmente vinculado con la garantía de las prestaciones públicas”⁷⁰. En relación con el delito fiscal, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE / FERRÉ OLIVÉ han considerado igualmente que “la Hacienda Pública es un concepto dinámico, que hace referencia a la actividad económico – financiera del Estado”⁷¹. En definitiva, el objeto

penal, T. XVIII, Ed. de Derecho Reunidas, EDESA, Madrid, 1997, pp. 103 – 105; DEL POZO, J.: “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública y la Ley General Tributaria”, en Bajo Fernández, M. (dir.); Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, p. 176; CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “Sobre el fundamento del injusto del delito fiscal desde los principios constitucionales de legalidad y proporcionalidad”, en VV. AA., *Las últimas reformas penales*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, nº 138, Madrid, 2008, p. 11; MORILLO MÉNDEZ, *Infracciones... cit.*, p. 295; GRACIA MARTÍN, L.: “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 58, 1988, pp. 271 y ss.; El Mismo, “Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario (las “funciones del tributo” como bien jurídico)”, en *Actualidad Penal*, nº 10, 1994, pp. 208 y ss.; y MARTÍNEZ IZQUIERDO, S.: *El delito fiscal (con legislación y jurisprudencia)*, Ed. Rialp, Madrid, 1989, p. 29. También parece apuntar en esta dirección: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Los objetos de protección... cit.*, pp. 86 – 87, cuando señala que lo que el art. 305 CP. intentaría proteger es “el derecho de crédito tributario” su efectividad o satisfacción. En el mismo sentido, analizando el delito fiscal: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Estimación indirecta y delito fiscal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo XLIII, Fascículo III, septiembre – diciembre de 1990, pp. 793 – 795. Parece tb. de esta opinión, en relación con el delito fiscal: GARCÍA TIZÓN, A.: “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública”, en Bajo Fernández, M. (dir.); Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, p. 169. Una inicial exposición de estas teorías puede observarse en: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria*, cit., pp.157 y ss.

⁶⁸ DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal... cit.*, p. 57; y La Misma, *Derecho Penal de la Seguridad Social*, cit., p. 103. También en este sentido: SUÁREZ GONZÁLEZ, en Rodríguez Mourullo (dir.), Jorge Barreiro (coord.), *Comentarios al Código Penal*, cit., p. 883.

⁶⁹ DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal... cit.*, p. 32.

⁷⁰ PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 180.

⁷¹ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE / FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude tributario*, cit., p. 17.

de protección en el art. 307 CP. sería el correcto funcionamiento de la actividad recaudatoria de la Seguridad Social.

Acudiendo al Derecho comparado, en concreto al caso italiano, también la mayoría de la doctrina se ha manifestado en el sentido de entender que el interés protegido en el delito de fraude contra la Seguridad Social es “el correcto funcionamiento del sistema de financiación de la Seguridad Social”⁷², en lo que constituye un claro entendimiento funcionalista de este delito.

En nuestro país se muestra partidario de esta interpretación MUÑOZ CONDE, quien recurre al texto de la LO. 6/1995, de 29 de junio para justificar su opinión (Ley que, como se dijo *supra*, fue la primera que tipificó los delitos contra la Seguridad Social)⁷³. Como señala este autor, en la Exposición de Motivos de la citada Ley puede leerse lo siguiente: “la elusión en el pago de las cuotas de la Seguridad Social, dentro de los delitos económicos, constituye un específico delito contra el patrimonio de la misma caracterizado, frente a otras modalidades de actuación contra este patrimonio, porque *tutela de manera singular la función recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social* cuando se la deja en situación de desconocimiento de la existencia de los hechos que fundamentan el nacimiento y la cuantía de la deuda para con la Seguridad Social, bien sea de la totalidad de la misma -elusión total- o bien de parte de ella determinándola voluntariamente en cuantía inferior a la debida -elusión parcial-, de haberse aplicado correctamente, en uno y otro caso, las normas reguladoras de la

⁷² Vid. en este sentido: INTORCIA, M., MORRONE, A.: “Omissioni contributive e sanzioni”, en Fonzo, F., Pandolfo, A., Sgroi, A. (coords.), *La contribuzione previdenziale*, Ed. Giuffrè, Milano, 2008, p. 343; CARBONE, D.: “Diritto penale previdenziale: delitto di omissione o falsità in registrazione o denuncia obbligatorie”, en *Il foro italiano*, Parte Seconda, 1999, p. 463; MONTICELLI, en Mazzacuva / Amati (coords.), *I reati in tema di prevenzione obbligatoria*, cit., p. 377; CUI, S.: *Il diritto penale del lavoro*, Ed. Halley Editrice, Matelica, 2007, p. 158; GIOVANOLI, *Natura e presupposti del delitto di omesso versamento... cit.*, p. 675; y MORRONE, *Diritto Penale del lavoro... cit.*, p. 181. Este último autor matiza, no obstante, que el bien jurídico debe identificarse, en concreto, en la obligación del cumplimiento de la contribución por parte del empleador (“fedele adempimento del rapporto di sostituzione imposto al datore di lavoro per il versamento delle quote contributive a carico del dipendente”), lo que no excluye que, en realidad, se proteja el regular funcionamiento del sistema de la Seguridad Social (“il regolare funzionamento del sistema previdenziale”). Esta afirmación se realiza, en concreto, sobre el tipo penal italiano que protege la cotización de la cuota obrera por parte del empresario, art. 2,1 bis de la Ley 638/1983 (vid.: INTORCIA / MORRONE, en Fonzo / Pandolfo / Sgroi, *Omissioni contributive e sanzioni*, cit., p. 356).

⁷³ MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 18ª edición revisada y puesta al día, Valencia, 2010, p. 1072.

cotización a la Seguridad Social”⁷⁴. Así, la intención del legislador, con base en lo expuesto en la Exposición de Motivos de la LO. 6/1995, habría sido la de configurar a la función recaudatoria de la Seguridad Social como bien jurídico protegido por el tipo penal del art. 307 CP. Sería esta función la que se colocaría en el primer plano de protección en este delito.

Dentro de la teoría expuesta se ha alegado también, en contraposición a las tesis patrimonialistas (que serán objeto de análisis más adelante), que en el delito de defraudación a la Seguridad Social del art. 307 CP. el patrimonio no se protege en su conjunto y por completo⁷⁵. El delito viene referido tan sólo a la vertiente de ingresos, las cotizaciones, quedando extramuros de este tipo penal la vertiente del gasto (extremo que, en su caso, encontraría protección en otras figuras delictivas distintas al 307 CP.). Muchas conductas lesivas para el patrimonio quedarían fuera del ámbito típico del art. 307 CP., aún pudiendo incardinarse en otros preceptos penales o administrativos, reduciéndose la protección del precepto tan sólo a la vertiente de ingresos⁷⁶. En este

⁷⁴ Exposición de Motivos LO. 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social; BOE nº. 155, de 30 de junio de 1995.

⁷⁵ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 570; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 129.

⁷⁶ VALLE MUÑIZ, *La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio... cit.*, pp. 718 – 719. También MUÑOZ CONDE, en la 18ª edición de su manual, se mostró especialmente crítico ante esta situación legal en que quedaba fuera de protección (en este precepto) la función de gasto, función que conllevaba una serie de conductas que, a juicio del autor, eran las que más se daban en la práctica. Esta situación conducía a que los ataques contra esta función de gasto o bien se recondujesen a otros tipos penales, o bien fuesen impunes, lo que a juicio del autor producía una situación de “perplejidad” (vid. MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial*, (18ª edición), cit., p. 1072). Compartían esta última opinión, aún desde una concepción patrimonialista: BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 104. Debe matizarse, no obstante, que estos autores realizan esta observación antes de la reforma operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, en que se vino a tipificar una nueva modalidad en el art. 307 ter, que, ahora sí, puede entenderse que protege la vertiente de gasto de la TGSS. Así por ejemplo, MUÑOZ CONDE, en la 19ª edición de su manual, apunta lo siguiente: “originariamente en los delitos contra la Seguridad Social se protegía sólo la función recaudatoria de la Tesorería de la Seguridad Social, quedando, en principio, fuera de su ámbito la protección de la función del gasto, que puede ser, por ejemplo, lesionada a través de la obtención indebida de prestaciones de desempleo. Para evitar esta laguna de punibilidad la reforma de 2012 tipifica expresamente estos hechos en el art. 307 ter. De ahí que ahora haya que distinguir en estos delitos los tipos que afectan a la recaudación (arts. 307 y 307 bis) de los que afectan al gasto (art. 307 ter)”; vid.: MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial*, (19ª edición), cit., p. 981. Ya en la STAP de Granada 184/2013, de 8 de marzo (Tol 3539180), FD. 3º se aplica retroactivamente el art. 307 ter, a supuestos de fraude al sistema de la Seguridad Social, por ser este más favorable para el reo. Sobre esta resolución, vid.: BUSTOS RUBIO, M.: “Luces y sombras del nuevo delito de fraude en las prestaciones del sistema de Seguridad Social (artículo 307 ter del Código Penal). Comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Granada 184/2013, de 8 de marzo”, en *Estudios Financieros: Revista de Derecho del Trabajo y Seguridad Social*, nº 380, 2014, pp. 177 y ss.

último sentido, y en relación al delito fiscal, FERRÉ OLIVÉ ha señalado que con la ejecución de este tipo penal “no se está sustrayendo nada a la Hacienda Pública, se está ahorrando un dinero propio que se adeuda”⁷⁷; algo semejante ocurriría en el fraude contra la Seguridad Social.

Por esta razón consideran estos autores que debe desecharse la idea de concebir el patrimonio como bien jurídico tutelado, revelándose como más correcta la concepción de la función recaudatoria de la Seguridad Social como interés tutelado. Si el tipo penal no protege la integridad del patrimonio de la Seguridad Social, sino sólo aquella vertiente de ingresos que permite a la Administración obtener todos los recursos necesarios para cumplir con sus cometidos, entonces lo que realmente se está protegiendo es el correcto funcionamiento del sistema recaudatorio, o lo que es lo mismo: la función recaudatoria⁷⁸.

⁷⁷ FERRÉ OLIVÉ, *El bien jurídico protegido en los delitos tributarios*, cit. p. 96. Como añade este autor “la afección patrimonial está señalando el objeto material de algunas de las modalidades delictivas aquí analizadas y no su objeto jurídico”.

⁷⁸ Esta interpretación puede seguir manteniéndose aún tras la entrada en vigor de la LO. 7/2012, de 27 de diciembre, última ley modificadora de estos delitos, en que se vino a introducir un nuevo artículo 307 ter que, hoy sí, puede entenderse en cierta medida protector de la vertiente de gastos de la Seguridad Social. Dice el citado precepto: “Quien obtenga, para sí o para otro, el disfrute de prestaciones del Sistema de la Seguridad Social, la prolongación indebida del mismo, o facilite a otros su obtención, por medio del error provocado mediante la simulación o tergiversación de hechos, o la ocultación consciente de hechos de los que tenía el deber de informar, causando con ello un perjuicio a la Administración Pública, será castigado con la pena de seis meses a tres años de prisión. Cuando los hechos, a la vista del importe defraudado, de los medios empleados y de las circunstancias personales del autor, no revistan especial gravedad, serán castigados con una pena de multa del tanto al séxtuplo”. El hecho de que ambas modalidades delictivas (307 y 307 ter CP.) se agrupen bajo el mismo Título no implica que compartan el mismo bien jurídico. Los artículos 307 y 307 ter del Código Penal, pese a estar directamente relacionados, se dirigen a proteger bienes jurídicos diferentes. El art. 307 (defraudación a la Seguridad Social) tutelaría, como se ha expuesto, la vertiente de ingresos de la Seguridad Social, lo que acompañado de otros argumentos permite finalmente a entender que realmente el objeto de protección es la función recaudatoria de la Seguridad Social. El art. 307 ter (obtención indebida de prestaciones), incorporado al Código tras la reforma operada por LO. 7/2012, es fruto de un interés del legislador en dotar de mayor autonomía a ciertas modalidades delictivas, que antes se reconducían a otros tipos penales como vía de solución ante el vacío legal existente: así por ejemplo, la STAP. de Cádiz 219/2011, de 8 de julio, (Westlaw Aranzadi 2012/1002), entendió que las conductas que se imputaban y que quedaron probadas, consistentes en recibir prestaciones indebidas de la Seguridad Social, debían quedar enmarcadas en el delito de estafa, dando lugar también en ciertas ocasiones a un delito de falsedad documental. También podía entenderse que las conductas ahora tipificadas en el art. 307 ter daban lugar a un delito de fraude de subvenciones si la cuantía superaba los 120.000 euros exigidos por este tipo penal. Esta última solución, que pasaba por subsumir los hechos ahora descritos en el 307 ter CP. en el delito de fraude de subvenciones del art. 308 CP., fue la posición asumida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que además recogió en el Pleno no – jurisdiccional de fecha 15 de febrero de 2002, Pleno en que se decidió que la percepción de prestaciones indebidas por desempleo constituía una conducta penalmente típica del art. 308 CP (vid.: MARTÍNEZ FRANCISCO, M. N.: *Los plenos no jurisdiccionales de la Sala 2ª del Tribunal Supremo: problemática sustantiva y constitucional*, Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2012, p. 402. Vid. tb.: MARTÍNEZ FRANCISCO, M. N.: *Los plenos no jurisdiccionales del Tribunal Supremo*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013). En este

sentido se pronunció de inmediato la STS de 11 de diciembre de 2002, Sala 2ª, (Tol 240844). Lo que hizo el legislador al incorporar el nuevo 307 ter CP. fue evitar la abrumadora impunidad de este tipo de comportamientos, teniendo en cuenta que la modalidad del art. 308 CP. solo daba lugar a sanción penal si el fraude superaba los 120.000 euros. Tras la reforma operada en 2012, las conductas consistentes en obtener el disfrute de prestaciones del Sistema de Seguridad Social o la prolongación indebida del mismo, o facilitar a otros tales obtenciones, mediante error provocado por simulación de hechos u ocultación de datos, resultan punibles autónomamente en el delito del art. 307 ter CP., configurado, además, como un delito de resultado (pues se exige la causación de un perjuicio a la Administración), y moldeado a imagen y semejanza del delito de estafa, tal como ya advirtiese el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012, al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en cuanto a sus elementos típicos, y en cuanto a la pena aplicable, que es la misma en el tipo básico de ambas figuras delictivas: de seis meses a tres años de prisión). Los comportamientos tipificados en el art. 307 ter CP. consisten en engañar a la Seguridad Social, produciendo error en ésta, obteniendo por ello prestaciones indebidas (por ejemplo: pensiones de jubilación, prestación por desempleo, incapacidades, etc.), o la prolongación ilícita de las mismas. El Informe del Consejo General del Poder Judicial entendió que el bien jurídico en este delito era la *indemnidad de las prestaciones del Sistema de Seguridad Social*. En realidad, esta modalidad delictiva se configura como un delito *patrimonial*, que por criterios de especialidad desplaza la aplicación de otros tipos penales que, como la estafa, venían aplicándose por jueces y tribunales en respuesta a tales conductas, hasta la reforma de 2012. No en vano el tipo penal exige constatar un resultado típico, el “perjuicio a la Administración Pública”, fruto del desvalor de resultado que para el patrimonio de la Seguridad Social suponen estas conductas (al igual que ocurre con el delito de estafa). Este tipo penal pone el acento, pues, en la idea de obtener un beneficio patrimonial al que no se tiene derecho, mediante el engaño a la Administración. Distinto es el comportamiento del art. 307 CP., en que el verbo rector del tipo, *defraudar*, pone el énfasis en eludir la obligación del sujeto a la cotización ante la Seguridad Social, lo que permite entender que este comportamiento no atenta directamente contra el patrimonio de ésta, sino que menoscaba la función recaudatoria de la misma, que se ve entorpecida o dificultada cuando el sujeto no declara, o declara de forma falseada: desde este momento se produce una opacidad u ocultación a la TGSS. que impide a la misma cumplir con su *función recaudatoria* de modo normal, con objeto, después, de acometer todo aquello que le compete. Prueba de que no se protege el patrimonio en el art. 307 sería, precisamente, que el Código Penal sanciona en un tipo autónomo (art. 307 ter) todas aquellas conductas que, ahora sí, atentan específica y directamente contra el patrimonio de la Seguridad Social. En el art. 307 ter CP. debido al engaño provocado, al igual que ocurre con el delito de estafa, la Seguridad Social realiza un acto de *disposición patrimonial* en perjuicio propio, otorgando al sujeto prestaciones que no le corresponden, o prolongando indebidamente la duración de éstas. Sobre ello, vid.: APARICIO DÍAZ, L.: “La nueva reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 38, 20 a 26 de mayo, 2012, p. 20; DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “El nuevo delito de defraudación en las prestaciones del sistema de Seguridad Social en la reforma del Código Penal”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 853, año 2012, p. 6; y La Misma, en Demetrio Crespo (dir.); Maroto Calatayud (coord.), *Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma... cit.*, pp. 601 y ss. Llama poderosamente la atención la celeridad con la que la jurisprudencia ha aplicado este nuevo delito. Con fecha de 8 de marzo de 2013 la Audiencia Provincial de Granada condenó, en Sentencia 184/2013 (TOL 3539180), por un delito de fraude en las prestaciones del sistema de la Seguridad Social, si bien en conformidad. Tal y como puede leerse en el Antecedente de Hecho Cuarto “por conformidad de las partes expresamente se declara probado que el acusado [...] puesto previamente de acuerdo con diversos miembros de su familia y entorno [...] urdieron un plan directamente encaminado a conseguir de manera fraudulenta y mediante engaño la obtención de las prestaciones y subsidios por desempleo mediante la creación de un entramado de sociedades con la finalidad de defraudar al Servicio Público de Empleo Estatal y a la Tesorería General de la Seguridad Social a cambio de una cantidad de dinero no determinada que, en cada caso era entregada por el supuesto trabajador”. Estas conductas son precisamente las que ahora resultan típicas a la luz del nuevo art. 307 ter CP. Los acusados actuaron sirviéndose de dos personas interpuestas (un chatarrero y un toxicómano) procediendo, con el desconocimiento de éstos, a darles de alta como empresarios individuales a través de ciertas razones sociales, “empresas ambas sin actividad real, ilocalizables, sin domicilio social y fiscal real, sin centro de trabajo y sin los medios materiales necesarios para prestar los supuestos trabajos en el sector de la construcción”. Acto seguido, los acusados tramitaron en la Seguridad Social numerosas altas de trabajadores previa elaboración de los correspondientes contratos de trabajo (obviamente, ficticios) que se presentaban ante el Servicio Público de Empleo Estatal, simulándose así *in totum* una relación laboral inexistente, y conociendo que jamás sería prestado trabajo alguno. Los acusados mantuvieron a los

Para esta tesis, la defraudación en cualquiera de sus modalidades, no ocasiona un mero daño económico o de contenido patrimonial, sino que alcanza a las funciones propias que debe desarrollar la Seguridad Social. Mediante el delito de defraudación a la Seguridad Social se lesionan un conjunto de valores configuradores de la política social⁷⁹. El hecho de que con la realización del tipo penal se impida a la Administración llevar a cabo correctamente su función recaudatoria vendría a repercutir en el cumplimiento de los fines propios de ésta, lo que motivaría la protección de tales fines más allá del patrimonio de la Seguridad Social⁸⁰.

Frente a las teorías que, en contra de lo expuesto, consideran que lo protegido es directamente el patrimonio, se ha objetado por parte de los sectores funcionalistas que el patrimonio del Estado por fuerza tendría que quedar expuesto a los distintos riesgos patrimoniales con terceros. El Estado, se afirma, es tan sólo una persona más dotada de patrimonio. En este sentido, según BUSTOS RAMÍREZ mantener el patrimonio como interés jurídico protegido haría que la intervención punitiva se convirtiese en una auténtica prisión por deudas al Estado, vulnerando los principios propios de un Estado social y democrático de Derecho. El sujeto infractor sería condenado a pena de prisión por no satisfacer una deuda contraída con el Estado. La existencia de una deuda sería, pues, lo que legitimaría la intervención punitiva⁸¹.

supuestos trabajadores en esta situación de alta laboral durante el tiempo suficiente para poder acceder a las prestaciones y subsidios por desempleo, sin abonar nunca las correspondientes cotizaciones a la Seguridad Social. A continuación, y de igual modo simulando el cese en la relación laboral, los acusados presentaron ante la Administración la documentación necesaria para la consecución de su objetivo (el alcance de la prestación por desempleo indebida) “en particular el documento elaborado en su integridad por el trabajador a quien beneficiaba de común acuerdo con los organizadores, en el que se acreditaba el cese de la relación laboral así como el certificado de empresa facilitado por el empresario en el que constaba el tiempo de trabajo, la cualificación profesional y la remuneración percibida por los supuestos trabajadores”, abonándoseles por la Seguridad Social las prestaciones y subsidios de desempleo solicitados, generándose además periodos de carencia para la percepción futura de prestaciones por desempleo y de seguridad social (incapacidad temporal o permanente, maternidad, jubilación, viudedad, etc.). Un total de 78 trabajadores fueron dados de alta en períodos comprendidos entre el año 2004 y 2008, sin que hubieran sido abonadas en ningún momento cantidades algunas en concepto de cuotas a la Seguridad Social. En total, las prestaciones y subsidios finalmente concedidos ascendían a la cantidad de 345.601,74 euros.

⁷⁹ DE VICENTE MARTÍNEZ, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 101; VALLE MUÑIZ, *La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio...* cit., p. 715; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 180; y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 144.

⁸⁰ MORENO MÁRQUEZ, *Delitos contra la Seguridad Social: el artículo 307...* cit., p. 41.

⁸¹ BUSTOS RAMÍREZ, en Boix Reig / Bustos Ramírez, *Los delitos contra la Hacienda Pública...* cit., p. 19.

Según la doctrina expuesta, el tipo penal podría ser calificado como delito de peligro (y no de resultado, tal como lo conciben las tesis patrimonialistas) toda vez que no se exigiría perjuicio patrimonial concreto. En este sentido PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, han considerado que nos encontramos ante un delito de peligro abstracto dado que el incumplimiento de los deberes de cotización por parte del empresario individualmente considerado no puede constituir una lesión efectiva al sistema de Seguridad Social, sino que tan sólo la posibilidad de repetición de dichas conductas (repetición *ad infinitum*) ocasionarían un peligro concreto en aras a causar un daño efectivo al sistema⁸². Próximo a esta línea argumental, aunque empleando una distinta denominación, RODRÍGUEZ LÓPEZ considera que el delito de fraude contra la Seguridad Social pertenece a la categoría de *delitos acumulativos* (*Kumulationsdelikte*). Entiende este autor que con el delito del art. 307,1 CP. “se trata de prevenir la imitación masiva de comportamientos individualmente insignificantes desde el punto de vista funcional (...); la conducta, valorada en su individualidad, aisladamente, no es lesiva desde un punto de vista de *lesividad concreta*; la razón de su incriminación es la evitación del ‘efecto acumulativo’, esto es, el verdadero riesgo de lesión del bien jurídico deriva de la posible acumulación y globalización de los daños individuales”⁸³. La tipificación del delito de defraudación a la Seguridad Social persigue prevenir que la suma de comportamientos análogos, que individualmente considerados

⁸² PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.); Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 181. Este posicionamiento es coherente con la concepción que después mantienen los citados autores, considerando que la cuantía que se exige en el tipo (50.000 euros) tiene la naturaleza jurídica de condición objetiva de punibilidad. En este sentido puede leerse que “si hemos definido el bien jurídico como la función de recaudación de la Seguridad Social y hemos precisado que lo más importante no es el aspecto patrimonial del mismo, el perjuicio económico no es el resultado material del delito”, por lo que a su juicio “la interpretación correcta es considerar que la cuantía es una condición objetiva de punibilidad” (pp. 208 – 209). De la misma opinión en lo que se refiere al delito fiscal: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE / FERRÉ OLIVÉ, *Estimación indirecta y delito fiscal*, cit., p. 796. Recoge el argumento de estos autores: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 177. Por su parte, para BAL FRANCÉS, E.: “Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada, prescripción y su interrupción y concepto de fraude de ley, por lo que se refiere al delito contra la Hacienda Pública”, en Bajo Fernández, M. (dir.), Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, p. 191, la cuantía (si bien en relación con el delito fiscal) cumple una función propia de política criminal “incorporando a la regulación legal elementos de oportunidad penalística”.

⁸³ RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 16.

no tienen capacidad lesiva concreta, conduzca al menoscabo efectivo de las condiciones de funcionamiento del sistema⁸⁴.

Si se considera que el tipo protege la función recaudatoria de la Seguridad Social entonces, como señala GÓMEZ PAVÓN, ésta se puede lesionar no ya sólo con el no – ingreso de las cantidades correspondientes, sino también con la mera *opacidad*. Proporcionándose una información falsa a la Administración ya se estaría “defraudando” en el sentido exigido por el tipo, porque ya se estaría afectando a su función recaudatoria, sin necesidad de exigirse un resultado lesivo⁸⁵.

⁸⁴ Sobre la categoría de los “delitos acumulativos” vid.: SILVA SÁNCHEZ, J. M.: *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, Ed. Edisofer, 3ª edición, Madrid, 2011, pp. 143 y ss. Como expresa el autor, esta tesis entiende que “es posible sancionar penalmente una conducta individual aun cuando ésta no sea por sí misma lesiva del bien jurídico (ni lo ponga por sí misma en peligro relevante), si se cuenta con la posibilidad cierta de que dicha conducta – *per se* no lesiva – se realice también por otros sujetos y el conjunto de comportamientos sí vaya a acabar lesionando el correspondiente bien jurídico”. Se trata de casos en los que “la conducta individualmente considerada no muestra un riesgo relevante (es *harmless*), mientras que, por otro lado, se admite que *general performance would be harmful* y que dicha realización por una pluralidad de personas no constituye simplemente una hipótesis, sino que es una realidad actual o inminente”. SILVA SÁNCHEZ estudia la postura desarrollada por LOTHAR KUHLEN, considerando que en los *Kumulationsdelikte* la *acumulación* de determinados actos concretos sí tiene capacidad de producir consecuencias lesivas, por lo que debe sostenerse “no sólo su tipicidad formal, sino la propia tipicidad material”. De este modo, “la acumulación no aparece como un elemento hipotético de los *Kumulationsdelikte*, sino que es un elemento real (esto es, se cuenta de antemano con la realización actual o inminente de hechos similares por una múltiple pluralidad de sujetos)”. El pensamiento inicialmente construido por KUHLEN venía a referirse, no obstante, a los delitos contra el medioambiente (incidiendo sobre todo en materia de aguas). A raíz de esa exposición se extendió el concepto de “delitos acumulativos” a otros tipos penales que compartían semejantes características. Sobre el concepto de *daño acumulativo* en referencia a los delitos contra el medio ambiente, vid.: ALCÁCER GUIRAO, R.: “La protección del futuro y los daños acumulativos”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 04 – 08, año 2002, p. 9. La misma opinión en: ALCÁCER GUIRAO, R.: “La protección del futuro y los daños acumulativos”, en *Anuario de Derecho penal y Ciencias Penales*, Volumen LIV, año 2001, pp. 151 – 152. También sobre este particular, vid.: HEFENDEHL, R.: “¿Debe ocuparse el Derecho penal de riesgos futuros? Bienes jurídicos colectivos y delitos de peligro abstracto”, en *Anales de Derecho*, nº 19, 2001, pp. 147 y ss.; SILVA DIAS, A.: “¿Y si todos lo hiciéramos? Consideraciones acerca de la (in)capacidad de resonancia’ del Derecho penal con la figura de la acumulación”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Vol. LVI, enero de 2003, pp. 433 y ss.; y OCHOA FIGUEROA, A.: *Ilícito penal e ilícito administrativo en el ámbito del medioambiente. Especial consideración de la tutela del agua*, Tesis Inédita, Universidad Complutense de Madrid, 2013, pp. 64 y ss.

⁸⁵ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 571. En opinión de la autora, esta afirmación permite entender que la no – omisión de la información requerida en la declaración a la Seguridad Social, seguida del impago a la misma, no constituye delito del art. 307 CP. De la misma opinión es SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 147, cuando expone que “sobre la base de la argumentación teleológica (...), si el interés tutelado es la función recaudatoria de la Seguridad Social, no habrá de considerarse conducta típica el mero impago sin ocultación de datos, ya que, aparte de que ello supondría retroceder a la anacrónica institución de la prisión por deudas, frente a él la entidad autónoma posee instrumentos con los que protegerse, sin necesidad de recurrir al Derecho Penal: así, la vía ejecutiva de la recaudación, con imposición de los correspondientes recargos de mora y sanciones administrativas que procedan (...)”. En este sentido, vid. tb.: LOZANO ORTIZ, J. C.: “El nuevo delito contra la

Seguridad Social”, en Camino Frías, J. J. (coord.), *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013, p. 344. Esto, a nuestro juicio, no implica desconocer la advertencia realizada por el propio tipo penal del art. 307 CP.: “la mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos”. En efecto: la mera declaración no es sinónimo de una correcta cotización, pues, como se ha dicho, la presentación de una declaración falseada o que omita datos determinados también constituye defraudación a estos efectos (DE VICENTE MARTÍNEZ, en Demetrio Crespo (dir.); Maroto Calatayud (coord.), *Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma... cit.*, pp. 587 y ss.). “Defraudar” no es sólo sinónimo de “dejar de declarar”, sino también de “declarar de forma falseada o incorrecta”. En este sentido, vid.: QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “Delito fiscal, un paso adelante, otro atrás: a propósito de la STS (2ª) 1336/2002, de 15 de julio (caso Kepro)”, en *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, nº 4, 2002, p. 2, quien, analizando el término “defraudación” en el delito fiscal apunta que “ésta se produce cuando se desfiguran, no los concretos negocios que generan determinadas rentas u otros hechos impositivos, sino cuando los datos de éstos son falsos o, en el caso más grave, inexistentes”. Sobre la terminología típica, y en concreto sobre los términos “defraudación”, “engaño” y “ocultación”, vid. ampliamente: AYALA GÓMEZ, I.: “Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria”, en Bajo Fernández, M. (dir.); Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, pp. 259 y ss. Tras la reforma operada por LO. 7/2012 señala BACIGALUPO que “el delito no consiste en no pagar, sino en no reconocer la deuda” (vid.: BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 5). Sobre este particular, vid. tb.: CALVO VÉRGEZ, J.: “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Quincena Fiscal*, nº 3, 2013, p. 54. Puede concluirse, por tanto, que la aclaración introducida por el legislador de 2012 en el sentido de admitir que la mera presentación de documentos no excluye la defraudación si queda acreditada por otras vías resulta superflua y nada aporta a la interpretación que podía defenderse con anterioridad sin esta previsión expresa (vid.: SUÁREZ ROBLEDANO, J. M.: “Transparencia en materia penal: comentario a la reciente reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Revista Española de Control Externo*, nº 42, Vol. XIV, septiembre de 2012, p. 192). Como explican MARTÍN QUERALT, J., GARCÍA MORENO, V. A.: “Código Penal y Ley General Tributaria: un enamoramiento que no fue fugaz (I)”, en *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, nº 34, p. 13, “el precepto carece de toda lógica si no quiere admitirse en última instancia una descarnada prisión por deudas”. De igual opinión: BOIX REIG, J., GRIMA LIZANDRA, V.: “Código Penal y Ley General Tributaria: un enamoramiento que no fue fugaz (II)”, en *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, nº 34, p. 18, considerando que “no tiene sentido” tal previsión. También MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C., PUENTE ABA, L. M. (coord.): *Derecho penal económico y de la empresa*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 305, considerando que “tal aclaración ciertamente resultaba innecesaria”. Por su parte, puede leerse en la STAP de Barcelona 608/2013, de 12 de septiembre, (Tol 3993916), FD. 1º, lo siguiente: “que puede defraudarse a la Seguridad Social incluso presentándose puntualmente los boletines de cotización de los trabajadores ante la misma, ahora lo dice expresamente el art. 307 CP. en la nueva redacción efectuada por la LO 7/2012 de 27 de diciembre al establece un nuevo apartado que dice: “La mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.” No se trata en absoluto de la aplicación retroactiva de dicha ley Orgánica a los hechos de autos que son anteriores a su promulgación, sino sólo a la reflexión de que la defraudación es posible por otros hechos, como acontece en el caso de autos, y que ahora la Ley lo manifiesta expresamente para no dejar duda alguna”. En contra de la innecesariedad de esta expresa previsión, sin embargo, VAN DEN EYNDE ADROER, A.: “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social operada por Ley Orgánica 7/2012”, en *Revista Pensamiento Penal*, nº 154, abril de 2013: <http://www.pensamientopenal.com.ar/articulos/reforma-delitos-contra-hacienda-publica-seguridad-social-operada-ley-organica-72012>, para quien la misma “debe aplaudirse al otorgar seguridad jurídica”. En este último sentido también se pronuncia: LOZANO ORTIZ, *Aspectos penales de la lucha contra el fraude a la Seguridad Social*, cit., p. 90. Como señala este último autor en un ensayo posterior, citando los Fundamentos Jurídicos de la STS de 27 de octubre de 2009, Sala 2ª (Iustel, §297219), cierto sector de la jurisprudencia había entendido que el tipo del art. 307 CP. exigía siempre la falta de presentación de los boletines de cotización y, si éstos eran presentados, ello constituía un firme indicio de falta de dolo. Por ello, a juicio del autor “el legislador ha sido receptivo a la petición de que se aclarasen los efectos que produce la presentación de documentos de cotización en el Delito contra la Seguridad Social y por ello en la reforma se añade en el artículo 307,1 un segundo párrafo”, dejándose ahora claro que la mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación si ésta es acreditada

Para DE VICENTE MARTÍNEZ, aún manteniendo que el bien jurídico protegido es la función recaudatoria de la Seguridad Social, no obstante el delito del art. 307 CP. se conceptúa como delito de resultado, exigiéndose así un concreto perjuicio económico. En opinión de esta autora, ello no obsta en su opinión para seguir considerando que el tipo penal tutela, como bien jurídico protegido, la función recaudatoria de la Seguridad Social⁸⁶. Opinión que es compartida también por VALLE MUÑOZ⁸⁷.

1.3. Las tesis patrimonialistas: el patrimonio como bien jurídico protegido.

Las denominadas tesis *patrimonialistas* señalan como bien jurídico protegido el patrimonio de la Seguridad Social⁸⁸. No obstante por algún sector se ha querido matizar esta afirmación en un doble sentido:

por otros hechos (vid.: LOZANO ORTIZ, en Camino frías (coord.), *El nuevo delito contra la Seguridad Social*, cit., pp. 346 – 347).

⁸⁶ DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal...* cit., pp. 77 – 78. En relación a la figura homóloga del art. 305 CP., OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Los objetos de protección...* cit., p. 87, mantiene que entender como bien jurídico el “derecho de crédito tributario” (rechazando el patrimonio) no obsta sin embargo para seguir exigiendo la constatación de un “perjuicio patrimonial como resultado material del delito”.

⁸⁷ VALLE MUÑOZ, *La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio...* cit., pp. 712 y ss., y pp. 771 y ss.

⁸⁸ En este sentido se postulan las opiniones de, entre otros: MARTÍNEZ BUJÁN – PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 83; El Mismo, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., p. 716; El Mismo: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Vives Antón, T. S., Orts Berenguer, E., Carbonell Mateu, J. C., et. al.: *Derecho penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 3ª edición, Valencia, 2010, p. 526; El Mismo, *El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria*, cit., pp. 150 y ss.; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, cit., p. 305; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. p. 30; BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 347 – 376; ÁLVAREZ MORENO, A.: “Los delitos contra la Seguridad Social”, en *Revista Tribuna Social*, nº 67, julio de 1996, p. 38; IGLESIAS RÍO, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 820; MORALES PRATS, F.: “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Quintero Olivares, G. (dir.), Morales Prats, F. (coord.): *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, 9ª edición, Navarra, 2011, p. 1100; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 178 y ss.; BUENO ARÚS, F.: “La protección penal del trabajador en la Propuesta de Anteproyecto del Nuevo Código Penal de 1983 (I)”, en *Actualidad Laboral*, nº 12, marzo de 1986 – I, p. 588; BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 342; Los Mismos, *Delitos contra la Hacienda Pública...* cit., p. 136; MESTRE DELGADO, en Lamarca Pérez (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., (2011), pp. 423 – 425; AGUSTÍ I JULIÁ, J.: “El artículo 307 CP. Delitos contra la Seguridad Social”, en Rojo Torrecilla, E. (coord.), VV. AA., *Delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social*, Ed. Bosch, Barcelona, 1998, p. 300; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación...* cit. pp. 51 – 52; El Mismo: “Estudios jurídicos sobre el delito contra

Por algunos autores se aduce, y con ello parece que se está dando parte de razón a la tesis funcionalista, que es necesario delimitar con mayor precisión la postura indicada, toda vez que el art. 307 CP. no protegería la totalidad del patrimonio de la Seguridad Social, sino tan sólo la vertiente de ingresos, esto es, la recaudatoria, más no la del gasto⁸⁹, lo que también se ha subrayado jurisprudencialmente⁹⁰. Como advierte

la Seguridad Social”, en *Revista Actualidad Penal*, nº 28, julio de 1996, pp.516 – 517; El Mismo: “El nuevo delito contra la Seguridad Social”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo XLIX, fascículo I, enero – abril de 1996, p. 161; LOMBARDEO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., pp. 128 – 129; MUÑOZ CUESTA, J.: “La reforma del delito fiscal operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11, 2013, en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>; PIQUÉ VIDAL, J.: “Delitos contra la Seguridad Social”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, pp. 112 – 113; ESCOBAR JIMÉNEZ, R.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 del Código Penal)”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 281, año VII, febrero de 1997, p. 1; REQUEJO CONDE, C.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Polaino Navarrete, M. (dir.), VV. AA., *Lecciones de Derecho penal: parte especial, Vol. II*, Ed. Tecnos, Madrid, 2011, pp. 215 y ss.; REYES OLEA, M. C.: “Consideraciones en torno al nuevo delito contra la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, nº. 4086, año 1996 – 4, p. 1313; MARTÍNEZ PÉREZ, C.: “El delito de defraudación tributaria”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación penal, T. VII*, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1986, pp. 242 – 247; DOLZ LAGO, M. J.: “El nuevo delito contra la Seguridad Social: primera aproximación”, en *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº 19, julio – septiembre de 1995, pp. 100 – 102; y COLINA RAMÍREZ, E. I.; *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico – dogmático del art. 305 Cp.*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010, p. 122. También se posiciona en este sentido RODRÍGUEZ – PIÑERO ROYO, M., QUINTANAR DÍEZ, M.: *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas, EDESA. Madrid, 1997, pp. 141 y ss. (si bien con algún matiz próximo al planteamiento de las tesis funcionalistas, al afirmar que “la concreción y definición de dicho bien jurídico pudiera concluirse con la específica referencia a dicha tutela de la función recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social”). En relación al delito fiscal, v. gr.: AYALA GÓMEZ, I.: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1988, pp. 95 y ss.; LAMARCA PÉREZ, C.: “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XXV, nº 178, julio – agosto, 1985, p. 750; y PREZA RESTUCCIA, D., ADRIASOLA, G., GALAIN, P.: *Delitos económicos*, Ed. B de F, Montevideo, 2004, p. 77.

⁸⁹ Al respecto Cfr.: BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. p. 30 y p. 104; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 83; El Mismo, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., p. 716; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, cit., p. 305; LOMBARDEO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 128; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1100; BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 359; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 175; RODRÍGUEZ – PIÑERO ROYO / QUINTANAR DÍEZ, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 141 y ss.; DOLZ LAGO, *El nuevo delito contra la Seguridad Social... cit.*, p. 101; y PIQUÉ VIDAL, en Aragonés Beltrán (coord.), *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 113. Sobre la evolución del “patrimonio” como interés jurídico tutelado, resulta de interés: MUÑOZ PASTOR, N.: “La evolución del bien jurídico patrimonio en el seno del Derecho penal patrimonial y económico”, en Silva Sánchez, J. M., Miró Linares, F. (dirs.), *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Ed. La Ley, Madrid, 2013, pp. 85 y ss.

BRANDARIZ GARCÍA, esta matización puede hacer que algunos autores deriven su inicial opinión y pasen a mantener posturas más cercanas a las tesis funcionalistas que a las patrimonialistas⁹¹.

Por otro lado, algún autor ha querido ir más allá concretando que lo que realmente se protege no es tan sólo el patrimonio de la Seguridad Social, sino también el de otros entes relacionados con ella⁹². En esta dirección MARTÍNEZ LUCAS considera que no puede hablarse de “patrimonio de la Seguridad Social” como bien jurídico tutelado, toda vez que el importe de los conceptos de recaudación conjunta (es decir: cuotas al desempleo, Fondo de Garantía Salarial y Formación Profesional) no forman parte del patrimonio de la Seguridad Social, sino del patrimonio del Estado; el autor asevera que “difícilmente puede sostenerse que el bien jurídico protegido es exclusivamente el patrimonio de la Seguridad Social cuando el legislador incluye también el ataque a otros objetos que están comprendidos en el mismo”⁹³. De igual manera ocurriría con la modalidad de disfrute indebido de deducciones, en que el mayor número de bonificaciones se financian a cargo de otros presupuestos (INEM., Ministerio de Trabajo...), pero no del presupuesto de la Seguridad Social, por lo que con esta modalidad delictiva tampoco es posible lesionar el “patrimonio de la Seguridad Social”⁹⁴. En semejante dirección apunta BRANDARIZ GARCÍA, considerando que, una vez analizadas las funciones de financiación en relación a los conceptos de recaudación conjunta y una vez estudiados los distintos organismos administradores, se puede afirmar que “el bien jurídico protegido por el tipo del art. 307 es el patrimonio de

⁹⁰ En este sentido, vid.: STS de 2 de junio de 2005, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 2005/1016); STS 1505/2005, de 25 de noviembre, Sala 2ª, (Tol 809309); y STS 952/2006, de 6 de octubre, Sala 2ª, (Tol 1014240).

⁹¹ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 350. El autor, partidario de la tesis patrimonialista, reconoce no obstante que las tesis funcionalistas son útiles para delimitar el patrimonio como bien jurídico tutelado por el tipo penal. Considera este analista que éstas teorías tienen razón al afirmar que el tipo no protege todo el patrimonio en su conjunto, sino sólo la vertiente de ingresos por cotizaciones y conceptos de recaudación conjunta, por lo que ello debe servir para delimitar el contenido del patrimonio como bien jurídico protegido (p. 359). En parecido sentido: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 83, quien entiende que “no hay inconveniente en añadir que se trata del patrimonio de la Seguridad Social concretado en la *recaudación* de cotizaciones empresariales, pero esta ulterior precisión nada añade al referido cometido técnico del bien jurídico directamente lesionado”.

⁹² Cfr.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.*, p. 43 y ss.; BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 364 y ss.; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial, cit.*, p. 717.

⁹³ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 44.

⁹⁴ *Ibidem.*, pp. 44 y ss.

la Seguridad Social y, de forma complementaria, los patrimonios del Fondo de Garantía Salarial y del INEM”⁹⁵.

También en el ámbito del Derecho comparado existen posturas que, si bien pueden ser calificadas de minoritarias, consideran que el bien jurídico tutelado en este delito es el patrimonio de la Seguridad Social; así por ejemplo, en la doctrina italiana se ha entendido que el interés protegido en este delito es “il patrimonio dell’ente previdenziale”⁹⁶.

Para la doctrina patrimonialista el delito de defraudación a la Seguridad Social no exige en ningún caso que se lesionen las funciones de la Administración (como por ejemplo la función recaudatoria). Es más, se aprecia que el comportamiento individual de un sujeto defraudador no es susceptible de lesionar la pretendida “función recaudatoria” de la Administración, pues no daña ni pone en peligro la función de las cotizaciones en el sistema de Seguridad Social⁹⁷. Se entiende que para poder lesionarla sería necesario llevar a cabo una repetición generalizada de comportamientos defraudadores⁹⁸.

Algunos de los autores que defienden la concepción del patrimonio como bien jurídico tutelado acuden a la LO. 6/1995, de 29 de junio, para fundamentar su opinión⁹⁹. En concreto, se apoyan en el texto de la Exposición de Motivos cuando expone que: “la

⁹⁵ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 368.

⁹⁶ CIROCCHI, *Brevi osservazioni sul reato di omesso versamento di ritenute contributive*, cit., p. 687. Paradojicamente, pese a estudiarse esta modalidad delictiva en el seno del denominado “derecho del trabajo” (*diritto del lavoro*), la doctrina italiana hace especial énfasis en señalar que el sujeto pasivo en los injustos de fraude contra la Seguridad Social no puede serlo nunca el trabajador, sino la propia Seguridad Social, o *Istituto Previdenziale* (ibid., p. 687). En el mismo sentido, vid.: CARBONE, *Diritto penale previdenziale: delitto di omissione o falsità in registrazione...* cit., p. 464.

⁹⁷ En este sentido MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 82. Comparten la idea, entre otros: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación...* cit. p. 50; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 178; y BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 358.

⁹⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 358. En el mismo sentido: COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español...* cit., p. 122. También CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 178, quien considera que de adoptarse una tesis funcionalista en su vertiente más pura, entonces se estaría calificando al delito contra la Seguridad Social como un delito de peligro abstracto, pues sólo la repetición *ad infinitum* de los comportamientos típicos tendría capacidad de lesionar el sistema de Seguridad Social.

⁹⁹ Cfr.: BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 342; Los Mismos, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 136; MESTRE DELGADO, en Lamarca Pérez (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., (2011), pp. 424 – 425; y AGUSTÍ I JULIÀ, en Rojo Torrecilla (coord.), *El artículo 307 CP...* cit., p. 300.

elusión en el pago de las cuotas de la Seguridad Social, dentro de los delitos económicos, constituye un *específico delito contra el patrimonio* de la misma”¹⁰⁰, postura semejante a la mantenida por la STS de 18 de noviembre de 1997, que en su Fundamento de Derecho Primero consideró que la protección del patrimonio de la Seguridad Social, con objeto de posibilitar el cumplimiento de las funciones institucionales de ésta “se desprende de la propia Exposición de Motivos de la L.O 6/1.995”¹⁰¹.

Dentro de esta tesis, algunos autores han fundamentado su postura con apoyo en el momento histórico particular que vivía nuestro país en materia de Seguridad Social al incorporarse el delito del art. 307 en el Código Penal. Así, RODRÍGUEZ – PIÑERO ROYO / QUINTANAR DÍEZ opinan que el momento social en que se aprueba la LO. 6/1995 (configuradora, como se dijo, de los delitos contra la Seguridad Social en nuestro Ordenamiento jurídico – penal) ha de tenerse en cuenta a la hora de dilucidar el interés que se pretendía proteger por el legislador. Los autores ponen de manifiesto que los problemas de equilibrio presupuestario, la particular coyuntura económica del momento, la crisis del sistema de Seguridad Social en España, el aumento de gasto y la reducción de los ingresos, y otros muchos factores (modificación de la estructura demográfica del país, elevadas tasas de paro, etc.), son datos a tener en cuenta a la hora de considerar que lo que este delito viene a proteger es el patrimonio de la Seguridad Social. RODRÍGUEZ – PIÑERO ROYO / QUINTANAR DÍEZ concluyen afirmando que “la protección patrimonial de la Seguridad Social entronca con una voluntad del legislador de incrementar la efectividad del sistema de ingresos del Estado para mejorar la situación del presupuesto”¹⁰².

¹⁰⁰ Exposición de Motivos LO. 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social; BOE nº. 155, de 30 de junio de 1995.

¹⁰¹ STS de 18 de noviembre de 1997, Sala 2ª, FD. 1º, (Iustel, §215749).

¹⁰² RODRÍGUEZ – PIÑERO ROYO / QUINTANAR DÍEZ, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 142 – 143. También recogen este argumento: ÁLVAREZ MORENO, *Los delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 38; y AGUSTÍ I JULIÁ, en Rojo Torrecilla (coord.), *El artículo 307 CP... cit.*, p. 300. Debe añadirse que también la última reforma operada en estos delitos, por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, resaltaba, en su Preámbulo, el concreto momento social y financiero existente en España, como un argumento más a favor de la reforma. En este sentido se recogía lo siguiente: “el eje de los criterios que inspiran la presente reforma se corresponde con la mejora de la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y del gasto público, que se revela como un elemento imprescindible del conjunto de medidas adoptadas con motivo de la crisis económica, especialmente severa en el ámbito europeo, y más en concreto en el caso español”. Sin embargo, a nuestro modo de ver, también la tesis funcionalista puede encontrar apoyo en tales

Para la concepción patrimonialista, entender la función recaudatoria como objeto de protección en el delito de defraudación a la Seguridad Social conllevaría convertir a este delito en un simple instrumento al servicio de fines meramente administrativos. En este sentido, de señalarse como bien jurídico a la función recaudatoria, entendida ésta como el ejercicio administrativo dirigido a la realización de créditos o derechos que son parte del patrimonio de la Seguridad Social, se cuestionaría la legitimidad misma del delito, pues tal función no podría ser objeto de tutela penal. Concebir a la actividad recaudatoria de la Administración como bien jurídico protegido significaría asumir un carácter instrumental del tipo penal, al servicio de fines ajenos, lo que culminaría finalmente en la imposibilidad de apreciar en la pretendida actividad recaudatoria “las notas exigibles para poder hablar, a la luz del carácter fragmentario del Derecho Penal, de un bien digno de ser salvaguardado por medio de normas penales”; de otro modo, el delito se convertiría en un “mero apéndice instrumental de una actividad administrativa, usado a conveniencia por un organismo de acuerdo con las cotidianas necesidades de su función gestora”¹⁰³.

Para CHAZARRA QUINTO debe distinguirse entre el verdadero bien jurídico y la *ratio legis* o finalidad pretendida por la norma penal. Así, “desde la perspectiva de los delitos contra la Seguridad Social se puede distinguir entre la tutela mediata de las funciones de las cotizaciones y la más específica y directa necesidad de proteger el interés particular de salvaguarda del patrimonio de la Seguridad Social”¹⁰⁴. Coincide con este planteamiento RODRÍGUEZ MOURULLO (aunque esta vez desde la óptica del delito fiscal) al considerar que la función del tributo posee una gran importancia en aras de preservar la política socioeconómica de un Estado, más esto sería tan solo el “motivo de la incriminación”, intereses solamente protegibles de forma mediata, sin que

justificaciones: protegiéndose la *función recaudatoria* se fortalece el equilibrio presupuestario, el Sistema de Seguridad Social en España al que hacían referencia estos autores. También con la consideración de la función recaudatoria como bien jurídico protegido por el delito se preserva la eficacia de los instrumentos de control (en este caso referidos a la vertiente de ingresos), objetivo señalado en el Preámbulo de la Ley de 2012. No parece, pues, que este argumento sea determinante para inclinar la balanza en favor de una u otra postura.

¹⁰³ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 357. Comparte esta opinión: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 83.

¹⁰⁴ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 179.

pueda configurarse como el objeto inmediato de protección, que es el patrimonio¹⁰⁵. La protección de la función recaudatoria constituiría la finalidad perseguida por el legislador a través de la norma, pero no el verdadero bien jurídico tutelado que vendría a constituirse por el patrimonio¹⁰⁶.

Por último, BRANDARIZ GARCÍA considera que existe otro argumento que sustenta la posición patrimonialista; a juicio del autor, la existencia de la figura de la regularización prevista en el art. 307,3 CP., que exige el pago de la deuda como requisito positivo para poder acceder al beneficio de la exención de responsabilidad penal, vendría a reafirmar que sólo de esta manera se compensa el desvalor del resultado, esto es, el perjuicio patrimonial ocasionado, configurándose el tipo penal como un delito contra el patrimonio¹⁰⁷.

La doctrina expuesta considera que nos encontramos ante un delito de resultado, que exige por ello comprobar la efectiva lesión al patrimonio de la Seguridad Social. Según esta línea de pensamiento, si se hubiera querido configurar este delito como atentatorio de la pretendida “función recaudatoria” entonces la redacción del tipo no debería orbitar sobre la causación de un perjuicio patrimonial (los 50.000 euros), sino que debería haberse configurado sobre la base de graves infracciones de deberes contributivos que tuviesen capacidad de influir en el desempeño de la actividad recaudatoria de la Administración¹⁰⁸. La cuantía recogida por el delito ostentaría, por tanto, la naturaleza

¹⁰⁵ RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: *Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal*, en “Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales”, Ed. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, p. 162.

¹⁰⁶ En este sentido: BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 342 (y nota al pie nº. 298).

¹⁰⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 363. No obstante, debe advertirse que tal afirmación del autor surge a la luz del anterior art. 307,3 CP., precepto que hablaba simplemente de “regularizar” la situación del defraudador, más no de “pagar” las deudas defraudadas. Del texto de la ley no podía colegirse en todo caso la exigencia de pago, por lo que en aquél momento el argumento empleado por BRANDARIZ GARCÍA constituiría, más bien, un argumento circular: se partía del entendimiento de la regularización como exigencia de pago, más aquello no era lo que decía la Ley (que hablaba solo de “regularizar”), por lo que cabía negar la mayor y, en consecuencia, defender un argumento de tipo funcionalista en este punto. Sin embargo, de *lege data*, el argumento de BRANDARIZ GARCÍA puede cobrar una fuerza mayor: tras la reforma operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, el legislador requiere expresamente el “completo reconocimiento y pago de la deuda” para declarar la exención de pena por defraudación, por lo que actualmente la regularización sí recoge la fórmula del “reconocimiento + pago”. En este mismo sentido, vid.: MARTÍNEZ LUCAS, *El nuevo delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 184.

¹⁰⁸ Al respecto cfr.: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 363.

jurídica de elemento del tipo, siendo ésta el resultado típico de la defraudación¹⁰⁹ (así lo entendió también, por ejemplo y entre otras¹¹⁰, la STS de 11 de julio de 2000, en su Fundamento de Derecho 2º, considerando atípica una defraudación a la Seguridad Social “al no alcanzar su importe la cifra [...] que hoy exige como elemento del tipo el artículo 307 del Código Penal”¹¹¹). En el ámbito del Derecho comparado también algunos sectores han sostenido esta interpretación, considerando que la cuantía prevista constituye el resultado típico del fraude¹¹².

Por último, debe dejarse apuntado que para algunos autores nos encontramos ante un tipo pluriofensivo. Según esta opinión el tipo penal protegería, por un lado, el Erario Público, configurándose como un delito patrimonial, y por otro lado, de forma mediata, también vendría a proteger el orden público económico, esto es, el interés del Estado por conservar la organización económica prevista en la Constitución y, en concreto, por mantener el sistema de Seguridad Social contemplado en la misma¹¹³.

¹⁰⁹ Vid.: VALLE MUÑIZ, J. M.: “La criminalización del fraude a la Seguridad Social”, en VV. AA., *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996, pp. 197 y ss.; y BOIX REIG, J.: “Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal”, en VV. AA., *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996, pp. 274 – 275. En la misma dirección, en relación con el delito fiscal: MUÑOZ CUESTA, *La reforma del delito fiscal operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre*, cit. en <http://aranzadi.aranzadigital.es>; LAMARCA PÉREZ, *Observaciones sobre los nuevos delitos...* cit., p. 781; y ALONSO MADRIGAL, F. J., GÓMEZ LANZ, F. J.: “Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 281 – 282, 2006, p. 48.

¹¹⁰ V. gr.: STS 643/2005, de 19 de mayo, Sala 2ª, (Tol 758473); STS 13/2006, de 20 de enero, Sala 2ª, (Tol 815705); y STAP de Valladolid 204/2010, de 30 de junio (tol 1904282), entre otras.

¹¹¹ Vid.: STS 11 de julio de 2000, Sala 2ª (Iustel, §222989). También en este sentido la STS 1353/1997, de 24 de noviembre, (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/8353) subrayó en su Fundamento de Derecho 2º que “la Sala Plena de este Tribunal en su reunión de 17 de noviembre de 1997 acordó estimar que las defraudaciones a la Seguridad Social inferiores a la suma de quince millones de pesetas carecían de tipicidad y se habían trocado en meros ilícitos administrativos”.

¹¹² Sirva de ejemplo el caso de la doctrina penal italiana en este sentido: ANTOLISEI, *Manuale di Diritto Penale...* cit., p. 519; GRILLI, L.: *Diritto Penale del lavoro*, Ed. Giuffrè, Milano, 1985, pp. 115 y ss.; y MUCCIARELLI, en VV. AA., *Sicurezza sociale...* cit., p. 302. Vid. una exposición de esta postura en: GIOVAGNOLI, R.: “Frode previdenziale, condizioni obiettive di punibilità e principio di colpevolezza”, en *Massimario di Giurisprudenza del Lavoro*, año 1999, pp. 1264 y ss.

¹¹³ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación...* cit. pp. 51 – 52; El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., pp. 516 – 517; El Mismo, *El nuevo delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 160; y MARTÍNEZ PÉREZ, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 245. También parecen posicionarse en este sentido CUGAT MAURI / BAÑERES SANTOS, en Álvarez García (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, Ventura Püschel (coords.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 799 – 801, cuando, a pesar de acoger la idea de que el delito del art. 307 afecta a la función recaudatoria (p. 799), consideran que este tipo penal puede afectar al patrimonio y a “algo más” (p. 801), en concreto a “los valores en los que se funda el sistema de justicia tributaria” (p. 800). En contra sin embargo: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 180 – 181. En relación al delito fiscal, se muestra contrario a la concepción

1.4. La tesis intermedia: protección dual del patrimonio y de la función recaudatoria de la Seguridad Social.

Debe dejarse apuntada también la existencia de un limitado número de autores que considera que respecto de la cuestión de determinación de interés jurídico tutelado no puede optarse en puridad por ninguna de las dos teorías apuntadas, sino que el delito de defraudación a la Seguridad Social vendría a proteger una especie de bien conjunto, a medio camino entre el patrimonio y la función recaudatoria de la Seguridad Social¹¹⁴.

Esta es la postura adoptada por APARICIO PÉREZ, para quien debe reconocerse la existencia de dos intereses a proteger: por un lado, una vertiente objetiva, centrada en el patrimonio, esto es, en el conjunto de derechos y deberes de contenido económico y de titularidad estatal; por otro, una vertiente subjetiva, compuesta por el Estado como titular de ciertas funciones, en concreto la función recaudatoria. En síntesis, según esta visión el bien jurídico estaría compuesto por el propio patrimonio del Estado, así como por la función recaudatoria de las cotizaciones sociales¹¹⁵.

1.5. Toma de postura.

La cuestión del bien jurídico en el delito de defraudación a la Seguridad Social ha sido y es todavía objeto de debate por parte de la doctrina. Como hemos expuesto existen argumentos sólidos para decantarse por una u otra dirección: funcionalismo o

del tipo penal como un delito pluriofensivo AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 100.

¹¹⁴ En este sentido: APARICIO PÉREZ, A.: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, pp. 34 – 35. En semejante dirección parecen apuntar: LÓPEZ LÓPEZ, E., PERDIGUERO BAUTISTA, E.: *Enciclopedia penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2011, pp. 639 – 640. Vid. tb. en parecida dirección: RUBINSKA, R. M.: “Determinación de la autoría en el delito de evasión tributaria”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, p. 1900, cuando señala que el examen de la estructura del delito fiscal “proporciona una noción de protección, no sólo al patrimonio del Estado, sino también a la actividad financiera del Estado, entendida como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público”. En contra: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.*, p. 181.

¹¹⁵ APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos... cit.*, pp. 34 – 35. De la misma opinión, pero desde la óptica del delito de defraudación tributaria: RACAÑO MARTÍN, M. A.: *El delito de defraudación tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 40 – 41.

patrimonialismo¹¹⁶. Sin embargo, cara a la interpretación del tipo y, en lo que a nosotros interesa, de la figura de la regularización del apartado tercero del art. 307 CP., se hace ineludible tomar postura a favor de una de estas dos líneas de pensamiento.

A nuestro modo de ver, el bien jurídico protegido por el delito de defraudación a la Seguridad Social es la función recaudatoria de esta última. Nos adherimos, pues, a la opinión de aquellos autores que desde una óptica funcionalista señalan que el patrimonio de la Seguridad Social (e incluso de otros entes relacionados con ella) no puede considerarse como el interés objeto de protección directa por este delito. Varias son las razones que nos conducen a asumir esta postura:

En primer lugar, porque acudiendo al momento del nacimiento del delito de defraudación a la Seguridad Social (incorporado a nuestro Ordenamiento mediante la LO. 6/1995, de 29 de junio¹¹⁷) se justificaba la creación de esta nueva figura delictiva con las siguientes palabras (recogidas en la Exposición de Motivos de la citada normativa): “la elusión del pago de las cuotas de la Seguridad Social, dentro de los delitos económicos, constituye un específico delito contra el patrimonio de la misma caracterizado, frente a otras modalidades de actuación contra ese patrimonio, porque *tutela de manera singular la función recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social cuando se la deja en situación de desconocimiento de la existencia de los hechos que fundamentan el nacimiento y la cuantía de la deuda para con la Seguridad Social*”. De ello se derivan dos ideas primordiales: de un lado, que el bien jurídico tutelado por el tipo penal no es otro que la función recaudatoria de la Seguridad Social (actuando por medio de la TGSS.), que se coloca en primer plano como *objeto directo* de protección penal. Y de otro, que dicha función se lesiona no con el impago, sino con la *opacidad*, esto es, con la omisión de la información precisa a la Seguridad Social, sin que sea necesario un resultado lesivo de carácter patrimonial¹¹⁸.

¹¹⁶ De hecho, como advierte BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 354, los planteamientos de la doctrina generalmente tienden a entremezclarse: autores enmarcados en el grupo de las llamadas “tesis funcionalistas” reconocen elementos de las “tesis patrimonialistas” como objeto de protección penal. Y viceversa: analistas que defienden una óptica de tipo patrimonialista acogen en sus argumentaciones argumentos propios de la visión funcionalista.

¹¹⁷ BOE nº. 155, de 30 de junio de 1995.

¹¹⁸ En estos términos: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 571; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 130.

No nos parece acertada la crítica de aquellos sectores patrimonialistas que niegan a la función recaudatoria la condición de bien jurídico protegido, con el argumento de que el tipo penal del art. 307,1 CP. pivota sobre la causación de un perjuicio patrimonial: los 50.000 euros. Y ello porque consideramos que se parte de una concepción equivocada acerca de la naturaleza jurídica de la cuantía: la misma no constituye un elemento del tipo, identificado como resultado patrimonial típico, sino una condición objetiva de punibilidad¹¹⁹ que tiene como función principal delimitar estos hechos con aquellos que sólo pueden dar lugar a un ilícito administrativo (en virtud, además, del mandato de intervención mínima penal)¹²⁰. La exigencia de que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas sea superior a 50.000 euros no constituye así un resultado típico¹²¹ (ni, consecuentemente,

¹¹⁹ En Italia, por ejemplo, es mayoritaria la doctrina que defiende que nos encontramos ante una condición objetiva de punibilidad. Vid. en este sentido: ANFORA, *Assicurazioni sociali: obblighi e divieti penalmente sanzionati*, cit., p. 29; PADOVANI, *Diritto Penale del lavoro*, cit., p. 213; SALAFIA, A.: “Il sistema sanzionatorio previdenziale: le sanzioni amministrative e penale”, en *Il Diritto del lavoro*, I, 1987, p. 29; CARBONE, *Diritto penale previdenziale: delitto di omissione o falsità in registrazione...* cit., p. 465; INTORCIA / MORRONE, en Fondo / Pandolfo / Sgroi, *Omissioni contributive e sanzioni*, cit., p. 346; y GIOVAGNOLI, *Frode previdenziale, condizioni obiettive di punibilità e principio di colpevolezza*, cit., pp. 1264 y 1268. En semejante sentido también parece postularse: STEFANO, M.: “Il sistema sanzionatorio delle leggi sul lavoro”, en Santoro Passarelli, G. (coord.), VV. AA., *Diritto e processo del lavoro e della previdenza sociale. Il lavoro privato e pubblico*, Ed. Ipsoa, 4ª edic., Roma, 2006, p. 1464.

¹²⁰ En este sentido, v. gr.: FERRÉ OLIVÉ, *El delito contable*, cit., p. 227; BAL FRANCÉS, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese / Gómez – Jara Díez (coords.), *Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada...* cit., p. 191; CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, pp. 213 y ss.; El Mismo, en VV. AA., *Sobre el fundamento del injusto del delito fiscal...* cit., p. 12; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE / FERRÉ OLIVÉ, *Estimación indirecta y delito fiscal*, cit., p. 796; MESTRE DELGADO, en Lamarca Pérez (coord.), Alonso de Escamilla, Mestre Delgado, Rodríguez Núñez, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., (2013), p. 494; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 208 y ss.; GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho Penal*, cit., pp. 271 y ss.; LOZANO ORTIZ, *Aspectos penales de la lucha contra el fraude a la Seguridad Social*, cit., p. 89; El Mismo, en Camino frías (coord.), *El nuevo delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 347; VIVANCOS MARTÍN, C.: “Las últimas reformas contra el fraude en el ámbito laboral y de Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, nº 8068, 2013, online: <http://diariolaley.laley.es>; BELTRÁN GIRÓN, F.: “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, en *Carta Tributaria*, nº 19 – 20, noviembre de 2012, p. 15; SUÁREZ ROBLEDANO, J. M.: “Transparencia en materia penal: comentario a la reciente reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Revista Española de Control Externo*, nº 42, Vol. XIV, septiembre de 2012, p. 192; y MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial*, (19ª edición), cit., p. 983.

¹²¹ La propia literalidad del precepto avala nuestra posición: al contrario de lo que ocurría en la PANCP/1983 citada *supra* en este mismo Capítulo, en que se sancionaba penalmente a quien *defraudare a la Seguridad Social eludiendo el pago... en cuantía igual o superior a...*, la actual regulación sanciona a quien *defrauda eludiendo el pago de las cuotas... siempre que la cuantía exceda...* La expresión propuesta en el Anteproyecto de Código de 1983 no parecía abrigar dudas sobre la naturaleza de la cuantía: se pretendía configurar a la misma como resultado típico. Sin embargo, el texto finalmente aprobado se decidió por la actual fórmula “siempre que la cuantía exceda”, condicionando así la *punibilidad* del hecho (que no la tipicidad) a que la cuantía defraudada sea superior a 50.000 euros. Como

convierte por ello al delito en un delito de resultado), sino una condición objetiva de punibilidad¹²².

Como señala CHOCLÁN MONTALVO la cuestión sobre la naturaleza jurídica de la cuantía está imbricada directamente con la posición que se adopte respecto del bien jurídico protegido por el delito; como expone el autor, “no cabe duda de que la norma [...] resultará tan lesionada cuando el daño es menor como cuando alcanza la

bien expresan PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 209 – 210, “la producción de una determinada cantidad de perjuicio económico está desconectada objetiva y subjetivamente con la defraudación, pues basta objetivamente con engañar, y subjetivamente con que el engaño se realice con la finalidad genérica de eludir el pago de cuotas [...] Es esta desconexión objetiva y subjetiva de la cuantía con el engaño lo que la convierte en condición objetiva de punibilidad”. Compartiendo esta opinión, si bien explicando la razón de ser de la cuantía en este delito con apoyo en la subsidiariedad que debe regir el Derecho penal, GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho Penal*, cit., p. 276, entiende que “las cuantías no afectan a lo injusto culpable. Su función sería reservar la intervención penal no para supuestos de contenido de injusto elevado, sino para los casos en los que las medidas de otro sector del ordenamiento resulten ineficaces con independencia de si el contenido de injusto es elevado o no” [...] “con la referencia a una cuantía en las diversas figuras no se pretende identificar los ataques especialmente intensos a la Hacienda Pública y la Seguridad Social sino los casos en los que, pese a la gravedad de los comportamientos, no resulta necesario acudir al Derecho penal por disponer el Derecho tributario y de la Seguridad Social de medidas eficaces para combatirlos”. También de esta opinión: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., ARROYO ZAPATERO, L., GARCÍA RIVAS, N., FERRÉ OLIVÉ, J. C., SERRANO PIEDECASAS, J. R.: *Lecciones de Derecho Penal parte general*, Ed. La Ley, 2ª edición, Barcelona, 1999, p. 270. Como señalan estos autores, desde la perspectiva de lo injusto el desvalor de un fraude por valor de 49.999 euros o por valor de 50.001 euros es idéntico, por lo que el límite cuantitativo no puede formar parte del tipo de injusto, constituyendo el mismo una mera barrera político criminal. En contra de nuestra opinión, vid. ampliamente: VALLE MUÑIZ, *La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio... cit.*, pp. 771; y GÓMEZ RIVERO, M. C.: *El fraude de subvenciones*, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2005, pp. 209 y ss. Más recientemente, parece en contra: COBOS GÓMEZ DE LINARES, M. A.: “Doctrinas unitaristas y exención de la responsabilidad penal. La dogmática jurídico – penal entre la coherencia sistemática y las soluciones imaginativas a las cuestiones prácticas”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.), *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 46 – 47. Por su parte, MARTÍNEZ LUCAS, *El nuevo delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 168, desde una concepción patrimonialista ha considerado que la cuantía constituye un elemento del tipo “por estar en presencia de un delito de resultado” de carácter patrimonial.

¹²² PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 208 – 209. Los autores consideran, no obstante, que era innecesario el establecimiento de este límite cuantitativo en el tipo penal, pues carece de relevancia dogmática. Sin embargo, entienden que el mismo puede cumplir una importante función político – criminal, cual es la de recoger y plasmar el principio de intervención mínima del Derecho Penal en el texto de la Ley. También comparte la idea de innecesariedad del límite cuantitativo: DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal... cit.*, p. 78, para quien la inclusión de dicho requisito en el tipo penal es “difícilmente justificable”. Debe matizarse que ambas afirmaciones se producen sobre el precepto anterior a la reforma del año 2012, en que el límite cuantitativo estaba fijado en 120.000 (a semejanza del delito fiscal). Por su parte, la STS de 27 de octubre de 2009, Sala 2ª (Iustel, §297219) entendió, en su Fundamento de Derecho 4º, que “hoy día nadie discute que el Derecho Penal debe ser el instrumento reactivo, para sancionar aquellas conductas que valiéndose de artificios o engaños, defraudan a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social en las cantidades que el legislador ha estimado relevantes para imponer una sanción penal, dejando para la actividad sancionadora administrativa, las defraudaciones que estén por debajo del límite marcado”. Considerando la naturaleza de la cuantía en este delito como condición objetiva de punibilidad: STS 545/2003, de 15 de abril, Sala 2ª, FD. 4º, (Tol 276364); y STAP de Huelva 184/2013, de 27 de junio (Tol 3943226).

suma mínima legalmente determinada. La tipicidad no depende de una u otra cuantía eludida, sino la frontera a partir de la cual el hecho se considera punible”¹²³. Al situarse este elemento fuera del tipo, el dolo del autor no deberá abarcar el conocimiento de que se está defraudando por encima de dicha cuantía¹²⁴. *Defraudar*, como verbo rector del tipo, no se identifica con la idea de “dejar de pagar” sino con “ocultar” la información a la TGSS., esto es: no declarar, o declarar de forma falseada o incompleta. Es en este momento cuando se atenta contra la función recaudatoria, sin que sea necesario perjuicio patrimonial alguno, pues es entonces cuando se dificulta el proceso de recaudación¹²⁵. No parece acertado, según lo acabado de exponer, identificar el bien jurídico protegido con el patrimonio de la Seguridad Social.

En segundo lugar, el delito de defraudación a la Seguridad Social del art. 307 CP. debe interpretarse a la luz del art. 41 CE., que contempla como principio rector de la política socioeconómica lo siguiente: “los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y

¹²³ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 214.

¹²⁴ Vid.: DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal... cit.*, pp. 81 – 82; y BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE / FERRÉ OLIVÉ, *Estimación indirecta y delito fiscal, cit.*, p. 796. En palabras de MENDES DE CARVALHO, E.: *Punibilidad y delito*, Ed. Reus, Madrid, 2007, p. 279, “como son circunstancias que se sitúan fuera de los dominios de lo injusto, sus elementos no tienen que estar abarcados por el dolo”. Debe dejarse apuntada, sin embargo, la concepción de BACIGALUPO, quien entiende que el dolo y el error sobre la punibilidad de un hecho no pueden dejar de ser relevantes. Para este autor, debe partirse de una justificación de la pena apoyada en su utilidad social, postulándose la prevención general como intervención de la amenaza penal en sociedad, para prevenir el delito, por lo que a su juicio la conciencia de la punibilidad debería ser necesariamente un presupuesto de la punibilidad: “resulta obvio que la amenaza penal desconocida no puede obrar sobre el autor potencial de forma intimidante”. Vid.: BACIGALUPO, E.: “El error sobre las excusas absolutorias”, en *Cuadernos de Política Criminal*, año 1978, p. 11. Ampliamente sobre el desarrollo de esta idea, vid.: BACIGALUPO, E.: *Delito y punibilidad*, Ed. Civitas, Madrid, 1983, pp. 159 y ss. Comparte esta opinión, con matices: MORENO – TORRES HERRERA, M. R.: *El error sobre la punibilidad*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pp. 97 y ss.

¹²⁵ En este sentido, v. gr.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 571 – 572; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, pp. 130 – 131; QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 815; MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial, (18ª edición), cit.*, p. 1073; SILVA SÁNCHEZ, J. M.: “Allende las fronteras de la ‘defraudación’ típica. A propósito de la Seguridad Social como víctima”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al., (coords.), *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 955 – 957; y CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, pp. 88 y ss., y p. 357. También se vislumbra esta opinión en SILVA SÁNCHEZ, J. M.: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Ed. Atelier, Madrid, 2005, p. 30, cuando el autor entiende que en el art. 305 CP (delito fiscal) la defraudación requiere “un desvalor de acción consistente en alguna forma de *ocultación del hecho imponible*” y no en dejar de pagar. En la jurisprudencia, vid.: STS 480/2009, de 22 de mayo, Sala 2ª (Tol 1525289); STS 801/2008, de 26 de noviembre, Sala 2ª, (Tol 1413517); y STS 523/2006, de 19 de mayo, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 2006/3678).

prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres”. Como expone MERCADER UGUINA, este precepto constitucional es una forma de garantía propia de un Estado social – prestacional como lo es España, que impone a los poderes públicos la obligación de instaurar y proteger ciertos servicios que se consideran imprescindibles para el bienestar social. La institución de la Seguridad Social es una parte del Estado que sirve al objetivo de cumplir ciertas funciones sociales asignadas al mismo¹²⁶. Protegiéndose el correcto funcionamiento de la *función recaudatoria* se logra ese *mantenimiento* del régimen público de Seguridad Social que encomienda el art. 41 CE.: sólo de este modo la TGSS. puede acceder en condiciones normales a la recaudación, instrumento necesario para, después, cumplir con el mandato social constitucionalmente previsto. El art. 307 CP. no es si no una forma más (una forma *penal*) de cumplir con esta previsión. El delito de defraudación no puede desconectarse del mandato constitucional previsto en el art. 41 CE., ni de la concepción de nuestro modelo de Estado como social¹²⁷: el patrimonio de la Seguridad Social no está dotado de un valor autónomo o independiente, desvinculado de determinadas finalidades. Al contrario, dicho patrimonio está preordenado a la consecución de unos determinados objetivos dirigidos en el caso de la Seguridad Social a cumplir con la función prestacional o asistencial de ésta. Resulta lógico, pues, que lo que se ponga en primer plano de protección penal no sea dicho patrimonio, sino directamente la función de la recaudación (en este tipo penal), su correcto funcionamiento, como necesaria para cumplir después el mandato social ordenado por la Constitución. Como ya expusiera DE VICENTE MARTÍNEZ “se trata de proteger penalmente a la Seguridad Social en un sentido dinámico, como proceso de recaudación de ingresos y realización del gasto dado que la función principal que realiza la Seguridad Social se basa en la adquisición

¹²⁶ MERCADER UGUINA, J. R.: en Casas Baamonde, M. E., Rodríguez – Piñero y Bravo – Ferrer, M., *Comentarios a la Constitución Española. XXX aniversario*, Ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2008, p. 1044. Vinculando el delito fiscal al correcto funcionamiento de nuestro modelo de estado: BAZA DE LA FUENTE, M. L.: *El delito fiscal. Particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, Ed. Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1997, pp. 170 – 171.

¹²⁷ Como señala DE VICENTE MARTÍNEZ, en Arroyo Zapatero / Tiedemann (eds.), *Protección penal del trabajo y de la Seguridad Social*, cit., pp. 102 – 103, “la relación entre Constitución y Derecho penal es, en torno al concepto de bien jurídico, trascendental [...]. El ordenamiento de bienes jurídicos contenido en la Constitución vincula al ordenamiento penal de bienes jurídicos [...]. La existencia de fraude a la Seguridad Social es algo reprochable desde el punto de vista social y atenta contra valores básicos recogidos en nuestro Texto Constitucional”, haciendo referencia la autora al propio contenido del art. 41 CE. En semejante sentido, vid.: MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial*, (19ª edición), cit., p. 981.

de recursos y su aplicación o gastos de los mismos para la realización de los cometidos económicos que le competen”¹²⁸. También la jurisprudencia ha destacado este aspecto; como puede leerse en algunas de las resoluciones del Tribunal Supremo: “la defraudación incide negativamente sobre el gasto público, lesionando gravemente el Estado social y los intereses generales, constituyendo además una conducta antisocial que, por razones de política criminal, sólo merece una pena cuando la cantidad defraudada supera las barreras señaladas por el legislador”¹²⁹.

No puede compartirse aquella afirmación de ciertos sectores patrimonialistas que cuestionan la legitimidad de la prohibición penal para el caso de que se identifique el bien jurídico con la función recaudatoria. No creemos que la norma penal constituya un “mero apéndice instrumental” de una actividad administrativa¹³⁰. El art. 307 CP. no protege la “recaudación” sino la “función recaudatoria”: el Código Penal no se constituye en este punto como una simple herramienta al servicio de la Administración y de los intereses individuales de ésta, pues el delito de defraudación a la Seguridad Social no cumple la función de recaudación, sino que la protege, que es algo bien distinto. Lo anterior, conectado al contenido del art. 41 CE., y por tanto orientado al cumplimiento del mandato social encomendado a la Seguridad Social dentro del modelo prestacional de nuestro país, es razón suficiente para afirmar que la función recaudatoria constituye un bien jurídico lo suficientemente relevante como para ser objeto de tutela penal. Como señalan algunos autores en materia de Seguridad Social “la eficacia – y eficiencia – en la recaudación de los recursos del Sistema es un instrumento decisivo no ya sólo para luchar contra el fraude y la morosidad en las obligaciones de pago del empresario, sino como una garantía de defensa del régimen público de Seguridad Social en su globalidad, por cuanto la ‘morosidad’ genera una importante reducción de sus recursos (...) La instrumentalidad de la recaudación no puede ocultar, pues, su

¹²⁸ DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal... cit.*, p. 32. Vid. tb.: DE VICENTE MARTÍNEZ, en Demetrio Crespo (dir.); Maroto Calatayud (coord.), *Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma... cit.*, p. 582.

¹²⁹ Así, v. gr.: STS de 27 de octubre de 2009, Sala 2ª, FD. 4º, (Iustel, §297219); y STS de 11 de diciembre de 2002, Sala 2ª, FD. 1º (Tol 240844).

¹³⁰ Como señalan BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal del trabajo, cit.*, p. 173, la función recaudatoria puede y debe ser penalmente protegida sin que ello suponga una ruptura con los principios del Derecho Penal. El hecho de concebir como bien jurídico a la función recaudatoria no significa que el Derecho Penal pase a responder exclusivamente a fines meramente recaudatorios. En opinión de estos autores debe considerarse que la función recaudatoria de la Administración sí puede constituir interés objeto de protección penal en el delito del art. 307 CP., siempre que a la misma se la dote de protección “de acuerdo con los principios y medios propios del Derecho Penal”.

relevancia como garantía de la suficiencia financiera del Sistema”¹³¹. De igual modo pueden citarse aquí las palabras de KINDHÄUSER quien ha considerado, a nuestro modo de ver con acierto, que “en Derecho penal económico no sólo se debería proteger el patrimonio y la libertad de disposición, sino también la capacidad funcional de distintos subsistemas, como por ejemplo la capacidad funcional de la economía de crédito, de las operaciones de pago sin dinero en efectivo o del mercado de inversión de capitales”¹³² (o, añadimos nosotros: la funcionalidad del sistema prestacional de Seguridad Social en un Estado social como el nuestro).

Por el contrario, si lo que se pretende es colocar el patrimonio en primera línea, e identificar en éste el bien jurídico protegido en el art. 307 CP., se haría primar la intangibilidad del patrimonio de la Seguridad Social frente al correcto funcionamiento del proceso de recaudación, y, por ende, frente a la posición de la Seguridad Social en el marco de Estado social reconocido por la Constitución. Pero el tipo penal no puede (ni debe) desconectarse de ese marco constitucional.

Por lo demás, protegiéndose solo el patrimonio no tiene por qué alcanzarse el correcto funcionamiento del proceso recaudatorio. Sin embargo, salvaguardando la función recaudatoria de la Seguridad Social, sí se consigue la obtención de los recursos necesarios, en condiciones de normalidad, para que el Estado pueda cumplir sus objetivos sociales (objetivos constitucionalmente encomendados, como hemos visto). De este modo, parece que el orden de prelación establecido por algunos sectores patrimonialistas se revierte. No es que se tutele de forma inmediata el patrimonio, y a través de ello, con carácter mediato, la función recaudatoria, sino más bien todo lo contrario: el primordial objeto de protección, por las razones aducidas, es la función de la recaudación; que salvaguardando dicha función además se tutele de forma mediata el patrimonio de la Seguridad Social, es algo innegable, pero suficiente para identificar como bien jurídico directamente protegido a la función recaudatoria, y no al patrimonio¹³³. En este sentido, como ha advertido GIOVAGNOLI en Italia, el delito de

¹³¹ En estos términos: VIDA SORIA, J., MONEREO PÉREZ, J. L., MOLINA NAVARRETE, C., QUESADA SEGURA, R.: *Manual de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, 7ª edición, Madrid, 2011, p. 204.

¹³² KINDHÄUSER, U.: “Los tipos de delito en el Derecho penal económico”, en Silva Sánchez, J. M., Miró Linares, F. (dirs.), *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Ed. La Ley, Madrid, 2013, p. 74.

¹³³ Sobre la protección mediata e inmediata de bienes jurídicos en el Derecho penal económico, vid.: MARTÍNEZ – BUIJÁN PÉREZ, C.: “Bien jurídico y Derecho penal económico”, en Demetrio Crespo, E.

fraude contra la Seguridad Social no se limita a tutelar la intangibilidad del patrimonio de este ente, sino que va más allá y protege el ‘correcto funcionamiento del sistema de aseguración social’ colocándose este interés en la primera línea de protección¹³⁴.

En tercer lugar, en un Estado social y democrático de Derecho no parece posible que el patrimonio de los organismos que forman parte del mismo puedan protegerse, como bien jurídico, de una forma especial y privilegiada respecto de otros patrimonios. El Estado es una persona jurídica más dotada de patrimonio, por lo que necesariamente debe quedar sometido a aquellos riesgos patrimoniales que puedan derivarse de sus relaciones con otras personas físicas o jurídicas. Si se tutela de forma particular y privilegiada (por ejemplo, con amenaza de pena mayor) un patrimonio frente a otros se estaría produciendo un abuso que chocaría con los principios de nuestro modelo de Estado (por ejemplo, el de igualdad). Justificar la intervención punitiva en este delito acudiendo al perjuicio que suponen las conductas típicas para el *patrimonio del Estado*, e identificando con ello que la defraudación consiste en “dejar de pagar”, puede conducir, peligrosamente, a resucitar la antigua institución de la “prisión por deudas”, interpretándose, como hacen algunos autores, que el sujeto ingresaría en prisión por la no – satisfacción de una deuda contraída con el Estado, que se aprovecharía del instrumento penal para castigar al deudor¹³⁵. No creemos que la deuda sea lo que fundamente la intervención delictiva en el art. 307 CP: el motivo de la incriminación de las conductas defraudadoras no se identifica con la existencia de una deuda del sujeto con el Estado; la conminación penal se produce en atención al desvalor que supone la conducta del sujeto defraudador, dejando en desconocimiento de la Administración los

(dir.); Maroto Calatayud, M (coord.), *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Ed. B de F, Madrid, 2014, pp. 315 y ss.

¹³⁴ GIOVANOLI, *Natura e presupposti del delitto di omesso versamento... cit.*, p. 675.

¹³⁵ BUSTOS RAMÍREZ, en Boix Reig / Bustos Ramírez, *Los delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 19. Para este autor, los atentados contra el patrimonio del Estado deben ser objeto de punición por otras figuras delictivas existentes. En palabras de BUSTOS RAMÍREZ “ciertamente, una estafa o una apropiación indebida o un daño pueden afectar al patrimonio del Estado, en cuanto persona jurídica”. Sobre la antigua institución de la *prisión por deudas*, cfr.: RAMOS VÁZQUEZ, I.: *Arrestos, cárceles y prisiones en los Derechos históricos españoles*, Ed. Ministerio del Interior, Secretaría General Técnica, Madrid, 2008, pp. 103 y ss. Resulta de interés también el artículo de RODRÍGUEZ RAMOS, L.: “¿Prisión por ‘penosas deudas’ al Estado? Comentario a la STC 19/1988 de 16 de febrero”, en *Diario La Ley*, año 1988, Tomo III, pp. 917 – 924. Como señala GÓMEZ PAVÓN, la razón de ser de un delito no puede residir en la contracción de deudas, sino que se hace necesario constatar un comportamiento disvalioso por parte del sujeto activo (vid.: GÓMEZ PAVÓN, P.: “Las insolvencias punibles en el Código Penal actual”, en *Cuadernos de Política Criminal*, n.º. 64, año 1998, p. 42). Alertan sobre este peligro de retorno a la denominada “prisión por deudas”: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE / FERRÉ OLIVÉ, *Estimación indirecta y delito fiscal, cit.*, p. 795.

datos necesarios para que ésta pueda cumplir su cometido, en este caso la recaudación. Las negativas interpretaciones a las que puede conducir la defensa de una posición patrimonialista coadyuvan a sostener que no es el interés patrimonial, sino el interés en el correcto funcionamiento de la función recaudatoria del Estado, lo que explica la tipificación de este delito¹³⁶.

En cuarto lugar, en el marco del art. 307 CP. no es posible proclamar el conjunto del patrimonio de la Seguridad Social como bien jurídico protegido. No puede obviarse que lo que el delito de defraudación tutela es, en concreto, la vertiente de ingresos del Estado por medio de la TGSS., más no la vertiente de gasto, que es extraña a este delito¹³⁷. En efecto: el actual art. 307 CP. protege tan sólo la vertiente de ingresos de la que se nutre la Seguridad Social para cumplir con su función en el Estado social, tipificando como delito todas aquellas conductas que entorpecen la actividad recaudatoria del Estado. Por su parte, es el art. 307 ter CP. el que, como delito autónomo y diferenciado del de defraudación, tutela una concreta parte de la vertiente del gasto, tipificando determinadas conductas que conllevan un ataque a la indemnidad de las prestaciones del Sistema de Seguridad Social (configurándose este tipo penal, ahora sí, como un delito *patrimonial*). El hecho de que el art. 307 CP. sólo proteja la vertiente de ingresos, es una razón más a tener en cuenta para afirmar que este delito no protege el patrimonio de la Seguridad Social sino, de modo más concreto y directo, la función de la recaudación de ingresos. Esta interpretación se refuerza si los delitos contra la Seguridad Social se leen a la luz del mandato constitucional que dejamos

¹³⁶ Cuestión distinta es lo que puede acontecer en el art. 307 ter CP. que, ahora sí, se configura como un delito *patrimonial*. Ello, creemos, no aboca a resucitar la institución de la “prisión por deudas”: a diferencia de lo que ocurre en el art. 307 CP., en el delito de obtención indebida de prestaciones no existe deuda alguna con el Estado (entendida en el art. 307 como *obligación legal de cotizar*). No existe *morosidad*, por tanto. La razón de la incriminación de las conductas contempladas en el art. 307 ter no deriva, pues, de la existencia de una deuda, sino del desvalor que dichos comportamientos suponen contra el patrimonio de la Seguridad Social, al que se ataca de forma directa: el sujeto activo obtiene una prestación indebida (de carácter patrimonial, por tanto), derivada del engaño provocado mediante simulación, tergiversación u ocultación. Por otro lado, la tipificación del delito del art. 307 ter CP. no supone una forma privilegiada de protección del patrimonio de la Seguridad Social frente a otros patrimonios, máxime teniendo en cuenta que la pena (de seis meses a tres años de prisión) es la misma que la contemplada para el delito de estafa (art. 250), o para la apropiación indebida (art. 252 CP.). Se trata, en puridad, de dotar de autonomía a las conductas descritas en el art. 307 ter CP., más no de privilegiar el patrimonio del Estado frente a otros (lo que sí ocurriría de considerarse al patrimonio como bien jurídico tutelado en el caso del art. 307 CP., teniendo en cuenta, además, la sanción penal: prisión de uno a cinco años, y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada).

¹³⁷ En cualquier caso, debe precisarse que tampoco el tipo penal del art. 307 CP. tutela todas las fuentes de financiación o ingresos de la Seguridad Social: quedan fuera, por ejemplo, los ingresos correspondientes a las aportaciones del Estado, las sanciones impuestas por infracciones administrativas a la Seguridad Social, o rentas provenientes de recursos patrimoniales de la propia Seguridad Social.

apuntado *supra*: el objeto último de protección es el propio sistema de Seguridad Social, contemplado éste en un sentido *dinámico*, como proceso de recaudación de ingresos (art. 307 CP.) y de realización de gastos (art. 307 ter CP.)¹³⁸.

En quinto lugar, tampoco parece adecuado afirmar que el patrimonio sea el bien jurídico tutelado por este tipo penal, acudiendo al hecho de que la cláusula de regularización contempla el “pago de la deuda” como requisito positivo para acceder a la exención de pena. Según aducía BRANDARIZ GARCÍA, esta exigencia de pago en el art. 307,3 CP. para revertir el delito de defraudación a la Seguridad Social sería indicativa de la existencia de un desvalor de resultado identificado en el perjuicio patrimonial, resultado que después habría que compensar¹³⁹. Pero ya dijimos que la cuantía de 50.000 euros que esta doctrina considera *resultado típico* patrimonial realmente constituye una condición objetiva de punibilidad, por lo que no es posible identificar en ella resultado típico alguno. El desvalor de resultado en el delito de defraudación no se identifica en la cuantía prevista en el art. 307,1 CP., ni en un determinado perjuicio patrimonial. Al contrario, el desvalor del hecho en su conjunto se produce con el engaño, la ocultación o, en definitiva, con la opacidad, al dejar fuera del

¹³⁸ Sobre la incorporación del art. 307 ter al texto del Código Penal en la reforma operada por LO. 7/2012, vid.: BUSTOS RUBIO, *Luces y sombras del nuevo delito de fraude en las prestaciones del sistema de Seguridad Social... cit.*, pp. 177 y ss.; ARRUEBO LAFUENTE, I.: “Comentarios al artículo 307 ter del Código Penal introducido por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre (BOE del 28), por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en Camino Frías, J. J. (coord.), *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013, pp. 365 y ss.; y TERRADILLOS BASOCO, J.: “Nuevo tipo de fraude a la Seguridad Social (art. 307 ter)”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 855 y ss.

¹³⁹ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 363. También la LO. 7/2012, de 27 de diciembre, última modificadora de estos delitos, parecía admitir este argumento del autor. En el Preámbulo de la citada normativa podía leerse: “se configura la regularización de la situación ante la Seguridad Social como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado”. Sin embargo, las dudas tampoco pueden disiparse en este sentido acudiendo al Preámbulo del texto legal, pues en el mismo también se podía leer que “se reforma el art. 307 del Código Penal a los efectos de reducir a 50.000 euros la cuantía que establece el tipo delictivo como *condición objetiva de punibilidad*” (cursivas añadidas). Si el propio Preámbulo de la ley califica la cuantía como condición objetiva de penalidad (como nosotros hacemos) entonces no se entiende por qué después se identifica en dicha cuantía el desvalor de resultado (típico) que es necesario revertir por medio de la regularización. En este sentido puede advertirse, como bien hacen BOIX REIG / GRIMA LIZANDRA, *Código Penal y Ley General Tributaria... cit.*, p. 18, que más que aclarar o despejar dudas respecto de la naturaleza de la cuantía, el legislador, mediante el Preámbulo e la LO. 7/2012 introduce mayores confusiones dogmáticas, generando con ello problemas innecesarios.

conocimiento de la Seguridad Social los datos necesarios para que ésta pueda cumplir con su función recaudatoria.

En cualquier caso, el bien jurídico protegido por el art. 307 CP. no puede hacerse depender de los requisitos exigidos por el legislador para una cláusula externa al contenido del tipo. Que el legislador supedite la exención de pena por regularización a la exigencia, no sólo de comunicación de la deuda, sino del pago de la misma, responderá a cuestiones político – criminales o político – fiscales que habrán de analizarse al estudiar el contenido de esta cláusula. Pero en modo alguno la plasmación de este requisito en una institución que, repetimos, resulta ajena al contenido del tipo penal, deviene en un argumento determinante a favor de la concepción del patrimonio como bien jurídico protegido¹⁴⁰.

En último lugar, debe reconocerse como cierto que un solo comportamiento individual no es susceptible de lesionar *realmente* la función recaudatoria del Estado, por la propia insignificancia de esa única conducta en relación con el proceso recaudador de cotizaciones. Sólo la repetición de distintas defraudaciones (repetición *ad infinitum*) puede menoscabar de forma efectiva dicha función. Pero este argumento no es determinante para inclinar la balanza a favor de las posturas patrimonialistas, pues lo mismo puede predicarse si se concibe al patrimonio como bien jurídico protegido¹⁴¹: la insignificancia que una sola defraudación tiene en el contexto del patrimonio de la Seguridad Social, hace que tampoco pueda proclamarse un menoscabo *efectivo* de dicho patrimonio. En palabras de SILVA SÁNCHEZ (si bien en relación al delito fiscal), “una sola defraudación [...] no pone realmente en peligro relevante el bien jurídico, ya se entienda éste en el sentido del patrimonio [...], ya en el de las funciones de los tributos. Lo peligroso sería aquí el efecto sumativo”¹⁴². Lo único que diferencia a este daño del

¹⁴⁰ Sobre nuestra concepción de la regularización como cláusula ajena al tipo del delito de defraudación, vid. ampliamente: Capítulo II.

¹⁴¹ Así: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 571. Como expresa la autora “es cierto que la omisión de ingreso de la cuota o la realización de cualquiera de las otras modalidades típicas del artículo 307 del Código Penal no lesiona el cumplimiento de las funciones sociales asignadas al Estado (...) al igual que un solo delito de insolvencia punible no pondría en cuestión la fiabilidad de la institución del crédito”. No obstante, añade, “tanto el patrimonio como el cumplimiento de las funciones asignadas se lesionan por la repetición de estos actos”. Misma opinión en: GÓMEZ PAVÓN, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 130. En la misma dirección: SILVA SÁNCHEZ, *La expansión del Derecho penal...* cit., p. 140.

¹⁴² SILVA SÁNCHEZ, *La expansión del Derecho penal...* cit., p. 140.

que se produce al considerarse como bien jurídico la función recaudatoria, es que bajo una concepción patrimonialista ese menoscabo se puede *cuantificar económicamente*, lo que no impide en modo alguno seguir hablando de “insignificancia” del hecho en relación al contexto situacional de la Seguridad Social. En este sentido, como expresa GARCÍA PÉREZ “desde la perspectiva del perjuicio económico [...] la inmensa mayoría de las defraudaciones tributarias no pasarían de ser una mera bagatela, puesto que el perjuicio causado por éstas es insignificante en relación a la cuantía del patrimonio de la Hacienda Pública”, lo que según el autor se hace también extensible a los supuestos de fraude contra la Seguridad Social¹⁴³.

En cualquier caso, el hecho de ejecutar una sola defraudación no es susceptible de lesionar de modo efectivo la función social asignada al Estado en materia de Seguridad Social, tanto si se concibe como interés jurídicopenalmente protegido a la función recaudatoria, como si se entiende el patrimonio como bien jurídico tutelado por el tipo. El delito de defraudación contenido en el art. 307 CP. debe interpretarse a la luz de la moderna categoría dogmática de *delitos acumulativos* (*Kumulationsdelikte*): con la tipificación de estos comportamientos, insignificantes desde la óptica individual, se trata de prevenir la imitación masiva de conductas semejantes. La defraudación individual no resulta lesiva desde el punto de vista de *concreta lesividad*, más la razón de la incriminación es la evitación del efecto cumulativo que se puede producir. El auténtico riesgo de lesión del bien jurídico deriva, pues, de la posibilidad de acumulación de los daños individuales¹⁴⁴. Concebido este delito como delito de acumulación, nada obsta a seguir manteniendo que el bien jurídico protegido es la función recaudatoria (en cualquier caso, no constituye este un argumento determinante para inclinar la balanza a favor de las tesis patrimonialistas).

Por las razones expuestas, consideramos que el bien jurídico protegido por el delito de defraudación del art. 307 CP. debe identificarse en la función recaudatoria de la Seguridad Social.

¹⁴³ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho Penal*, cit., p. 273, y nota al pie nº. 11.

¹⁴⁴ RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 16. Vid. en este sentido tb.: FERRÉ OLIVÉ, *El bien jurídico protegido en los delitos tributarios*, cit. p. 100, explicando, en relación con el delito fiscal, que en los denominados *delitos acumulativos*, “la afección al bien jurídico no podría realizarse a través de un comportamiento individual, pero sí puede apreciarse ante la reiteración y generalización de conductas defraudatorias aisladamente inocuas”.

2. La determinación del momento de consumación del delito.

2.1. Las distintas posturas doctrinales.

Un segundo nivel de análisis consiste en dar respuesta a la pregunta acerca de cuándo se entiende consumado el tipo penal de defraudación a la Seguridad Social. La respuesta a este interrogante está directamente imbricada con la opinión que se mantenga respecto del bien jurídico protegido por el delito, pues sólo cuando se vea afectado tal interés podrá afirmarse la consumación del tipo penal. Dependerá también esta cuestión de la concepción de este delito como de mera actividad o como de resultado, así como de las reglas legales para la determinación de la cuantía que debe superarse para afirmar la punibilidad del delito (50.000 euros).

Dado que el delito del art. 307,1 CP. contempla diferentes modalidades de conducta, la doctrina ha venido diferenciando el concreto instante de consumación delictiva para cada una de ellas:

Respecto de la primera modalidad, consistente en la *elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta*, un sector de la doctrina viene admitiendo que el delito se consuma con la mera presentación de liquidación fraudulenta o engañosa ante la Administración de la Seguridad Social (y sin necesidad de esperar a que finalice el plazo fijado para el ingreso voluntario) en el supuesto de comisión activa, o con la ausencia de presentación de la liquidación correspondiente en el plazo reglamentario fijado para ello, si se trata de la modalidad omisiva¹⁴⁵. Para otro sector, no obstante, la

¹⁴⁵ En este sentido, v. gr.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 573; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 132; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. p. 252; BRANDÁRIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 573; MARTÍNEZ LUCAS, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., pp. 529 – 530; El Mismo, *El delito de defraudación...* cit. pp. 171 – 174; El Mismo, *El nuevo delito contra la Seguridad Social*, cit., pp. 176 – 177; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 150 y ss.; El Mismo, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., p. 730; GONZÁLEZ AGUDELO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 226; MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 292; AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación tributaria...* cit., p. 326; NARVÁEZ BERMEJO, M. A.: *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 106; y PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...* cit., p. 178. Ampliamente puede confrontarse: AYALA GÓMEZ, I.: “Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en Octavio de Toledo y Ubieta, E. (dir. y coord.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 142 y ss.

consumación se establece en el momento en que finaliza el período voluntario fijado para el pago, con independencia de que nos encontremos ante una modalidad activa u omisiva de comisión del delito, pues entienden que sólo en dicho instante se produce un perjuicio para la Administración. Con base en esta opinión, “carece de fundamento establecer un diferente momento consumativo para la declaración incorrecta y la no declaración”¹⁴⁶. Esta doctrina considera que la conducta de defraudación consiste en *eludir el pago* de la cotización, por lo que sólo se deja de pagar en el momento en que finaliza el plazo previsto para el ingreso de las cuotas¹⁴⁷. Para sostener esta última opinión también se ha apelado a la necesidad de establecer una cierta seguridad jurídica en lo referente al momento consumativo en esta modalidad del tipo penal, lo que no se respetaría al establecerse diferentes instantes consumativos¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Así: CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “Consumación y prescripción del delito fiscal”, en *Revista de Actualidad Penal*, nº 10, marzo de 2000, pp. 226 – 227; y El Mismo, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, pp. 239 y 240 y ss. Además de este autor, comparten la opinión anterior: CHICO DE LA CÁMARA, P.: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2012, pp. 129 – 130; COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español... cit.*, p. 301; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* p. 157; CUGAT MAURI / BAÑERES SANTOS, en Álvarez García (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, Ventura Püschel (coords.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 816; LASCURAIN SÁNCHEZ, J. A.: “Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización”, en *Problemas específicos de la aplicación del Código Penal*, Ed. Manuales de Formación Continuada, CGPJ, Madrid, 1999, pp. 366; DE VICENTE MARTÍNEZ, *Derecho Penal de la Seguridad Social, cit.*, p. 112; MERINO JARA, I., SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: *El delito fiscal*, Ed. Edersa, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2004, pp. 49 y ss.; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 212; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública, cit.*, pp. 83 y 158; ÁLVAREZ MORENO, *Los delitos contra la Seguridad Social*, p. 42; TORRES GELLA, F. J.: “Iter criminis. Derminación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución”, en VV.AA.: *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Thomsom Aranzadi, Navarra, 2008, pp. 279 – 281; ESCOBAR JIMÉNEZ, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 4; DELGADO GARCÍA, J.: *El delito fiscal*, Ed. Colex, Madrid, 1995, p. 25; MORENO MÁRQUEZ, *Delitos contra la Seguridad Social: el artículo 307... cit.*, p. 44; SIMÓN ACOSTA, E.: *El delito de defraudación tributaria*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 91; LOMBARDEO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 55; MUÑOZ BAÑOS, *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 436; y FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “La protección penal de la Hacienda Pública: delitos fiscal, fraude de subvenciones y delito contable”, en *Crónica Tributaria*, nº 60, año 1989, p. 25. También parece ser de esta opinión OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización... cit.*, p. 1476.

¹⁴⁷ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 241. El autor se pregunta “¿cómo resulta posible eludir el pago por medio de un comportamiento activo?”. A su juicio cabría reducir esta forma de perpetrar el delito a una modalidad netamente omisiva, interpretándose, simplemente, que el delito en esta primera modalidad consiste en “no pagar lo debido”. Así en cualquier caso, se presente o no una declaración ante la Administración, sólo se deja de pagar cuando finaliza el plazo previsto para ingresar la cuota.

¹⁴⁸ Cfr.: ESCOBAR JIMÉNEZ, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 4.

En referencia a la segunda modalidad, la *obtención indebida de devoluciones*, también encontramos un doble enfrentamiento doctrinal. Por un lado, algunos autores consideran que el delito se consuma cuando se recibe efectivamente la devolución indebida de que se trate, es decir, cuando se hace efectivo el pago¹⁴⁹. Este primer grupo de autores entiende que estamos ante un delito de resultado en el que lo que se viene a proteger es, en esencia, el patrimonio de la Seguridad Social¹⁵⁰; en este sentido, como dice MARTÍNEZ LUCAS, hasta el instante del pago por parte de la Administración “el patrimonio de la Seguridad Social no sufre perjuicio económico alguno pues no se ve disminuido con la mera resolución que reconozca el derecho a la devolución”¹⁵¹. De otro lado, para las tesis que señalan a la función recaudatoria como bien jurídico protegido, el delito se perfecciona con la mera presentación de solicitud fraudulenta de dichas devoluciones ante la Administración, sin necesidad de hacerse efectivo el pago de las mismas, pues en ese momento ya se estaría *defraudando*¹⁵². Así, en esta modalidad la consumación se produce cuando se *defrauda* en el sentido de ocultar o falsear datos a la Administración, lo que ya sería suficiente para entorpecer su función

¹⁴⁹ Así, v. gr., CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. p. 254; MORENO MÁRQUEZ, *Delitos contra la Seguridad Social... cit.*, p. 45; LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, p. 366; MARTÍNEZ LUCAS, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 530; El Mismo, *El delito de defraudación... cit.* pp. 174 – 175; El Mismo, *El nuevo delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 178; DE VICENTE MARTÍNEZ, *Derecho Penal de la Seguridad Social*, cit., p. 112; BRANDÁRIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 577; COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español... cit.*, p. 302; NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 107; ÁLVAREZ MORENO, *Los delitos contra la Seguridad Social*, p. 42; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 158; El Mismo, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., p. 731; CHOCLÁN MONTALVO, *Consumación y prescripción... cit.*, p. 228; El Mismo, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 242; GONZÁLEZ AGUDELO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 226; CUGAT MAURI / BAÑERES SANTOS, en Álvarez García (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, Ventura Püschel (coords.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 817; SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 91; TORRES GELLA, en VV.AA., *Iter criminis. Determinación del momento consumativo... cit.*, p. 283; y PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones... cit.*, pp. 175 – 176.

¹⁵⁰ A salvo de autores como DE VICENTE MARTÍNEZ, quien opta por una visión funcionalista en el debate sobre el bien jurídico tutelado y, sin embargo, sigue manteniendo la concepción del tipo penal como delito de resultado. Vid. DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal... cit.*, pp. 77 – 78.

¹⁵¹ MARTÍNEZ LUCAS, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 530; y El Mismo, *El nuevo delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 178.

¹⁵² Posición tradicionalmente mantenida por PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 212. También mantiene esta opinión GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 573.

recaudatoria¹⁵³. En síntesis, según esta postura y en palabras de GÓMEZ PAVÓN, “el delito del artículo 307 del Código Penal deberá entenderse consumado cuando se omita la información precisa a la Seguridad Social para que ésta pueda cumplir con dicha función, sin que sea necesario un resultado lesivo”, pues a juicio de la autora, “la función recaudatoria de la Seguridad Social se lesiona, no sólo con el no ingreso, disfrute indebido de deducciones o devoluciones, sino con la *opacidad*”¹⁵⁴. Por último a este respecto, no puede obviarse la postura mantenida por SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO quien considera, en una especie de teoría intermedia, que en esta segunda modalidad el delito se consuma cuando además de transmitir la información engañosa a la Administración ésta reconoce el derecho a la devolución (indebida), con independencia de si finalmente se paga o no¹⁵⁵.

En lo que concierne a la tercera y última modalidad, correspondiente al *disfrute indebido de deducciones*, la mayoría doctrinal entiende que el momento de consumación se identifica con la presentación del boletín de cotización correspondiente que ponga de manifiesto una liquidación falsa, aplicando deducciones indebidas¹⁵⁶. No obstante otros autores consideran que el momento de consumación debe identificarse con el vencimiento del plazo reglamentariamente estipulado (al igual que ocurría con la primera modalidad)¹⁵⁷. Por su parte, PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA entienden que pueden existir distintos momentos consumativos según el supuesto ante

¹⁵³ Al respecto *vid.* PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 180 y ss.

¹⁵⁴ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 571; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 130.

¹⁵⁵ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 158.

¹⁵⁶ En este sentido, entre otros: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.* p. 254; MARTÍNEZ LUCAS, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social, cit.*, p. 530; El Mismo, *El delito de defraudación... cit.* p. 175; El Mismo, *El nuevo delito contra la Seguridad Social, cit.*, p. 178; BRANDÁRIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 578; ÁLVAREZ MORENO, *Los delitos contra la Seguridad Social*, p. 42; MORENO MÁRQUEZ, *Delitos contra la Seguridad Social... cit.*, p. 47; y GONZÁLEZ AGUDELO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 226.

¹⁵⁷ Así, por ejemplo: DE VICENTE MARTÍNEZ, *Derecho Penal de la Seguridad Social, cit.*, p. 112; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 158; MUÑOZ BAÑOS, *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 436; TORRES GELLA, en VV.AA., *Iter criminis. Determinación del momento consumativo... cit.*, p. 284; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial, cit.*, p. 731.

el que nos encontremos; en este sentido, respecto de la modalidad de defraudación para disfrutar deducciones indebidas, el delito se consuma “en el momento de presentación ante el organismo correspondiente la solicitud o autorización de la deducción con engaño; en caso de aplicación de la deducción indebida en el formulario de liquidación, también se consumará en el último momento hábil del plazo de pago voluntario; en el supuesto de incumplimiento de las condiciones impuestas posteriormente se consumará cuando se produzca éste, por ejemplo, cuando deje de estar vigente el tipo de contrato que dio lugar a la deducción”¹⁵⁸.

Para finalizar, debe dejarse apuntada la existencia de una corriente doctrinal que entiende que el delito del art. 307,1 CP. sólo se consuma cuando se cierra totalmente la posibilidad de regularizar la situación por parte del sujeto inicialmente defraudador. Esta doctrina identifica el momento de consumación con las denominadas “causas de bloqueo” previstas en el art. 307,3 CP., esto es: el inicio de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de las deudas; la interposición de querrela o denuncia por parte del Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social; o la realización de actuaciones por parte del Ministerio Fiscal o del Juez Instructor que permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias¹⁵⁹. Hasta estos momentos el sujeto podría actuar voluntariamente regularizando su situación de forma extemporánea, sin que pueda hablarse hasta entonces de un delito de defraudación. Esta línea de

¹⁵⁸ PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 212. Cfr. Tb. MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 175. Entienden estos autores que la última modalidad delictiva del art. 307,1 CP., consistente en el disfrute de deducciones por cualquier concepto de forma indebida, acoge tanto el supuesto en el que el empresario aplica indebidamente la deducción, que no le corresponde, como el supuesto en que, beneficiándose éste de una deducción que legalmente le corresponde, sin embargo después modifica alguna de las condiciones impuestas para el disfrute de la misma (con lo que la deducción pasaría a *disfrutarse indebidamente*). Sobre ello, vid. Capítulo IV de esta investigación.

¹⁵⁹ Son de esta opinión, v. gr.: ÁLVAREZ MORENO, *La configuración del delito contra la Seguridad Social... cit.*, p. 307; La Misma, *Los delitos contra la Seguridad Social, cit.*, p. 44; HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal... cit.*, p. 5; MARTÍNEZ HORNERO, F. J.: “Delito fiscal y regularización tributaria” en *Estudios financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 170, mayo de 1997, pp. 15 y ss.; y MARCHENA GÓMEZ, M.: “El pago moroso como acción típica defraudatoria en el delito fiscal. Dimensión jurídico – penal de la regularización tributaria”, en *Revista de Actualidad Penal*, T. XVII, año 1993, pp. 237 – 238. Con posterioridad a la reforma operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, mantienen esta concepción, v. gr. (y entre otros, a los que haremos referencia en el segundo capítulo de este trabajo): MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial*, (19ª edición), cit., pp. 971 – 972; RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: “Algunas reflexiones sobre la reforma penal”, en *El Notario del Siglo XXI*, nº 47, enero – febrero de 2013, p. 44; MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, en *Teoría y Derecho: revista de pensamiento jurídico*, nº 12, 2012, pp. 222 – 223; y MUÑOZ CUESTA, J.: “La reforma del delito fiscal operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11, 2013, en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>.

pensamiento parece cobrar fuerza tras el cambio operado por LO. 7/2012, en que el art. 307,1 CP. incluye a la regularización en la propia descripción de lo ilícito. De este modo, si se interpreta, como hacen estos autores¹⁶⁰, que este elemento pertenece al tipo, ostentando la regularización la naturaleza jurídica de elemento negativo del mismo, o causa de atipicidad (tal como analizaremos en el Capítulo II de esta investigación), entonces sólo podrá entenderse consumado el delito cuando quede totalmente vedada la posibilidad de regularización, esto es, cuando el sujeto defraude y no regularice su situación con la Seguridad Social, por lo que la consumación se identificaría con el afloramiento de alguna de las causas de bloqueo previstas en el art. 307,3 CP., que cierran definitivamente dicha posibilidad. La consumación del delito se produciría, en síntesis, cuando el sujeto activo, además de defraudar, no regularizase su situación y fuese descubierto (administrativa o judicialmente). En definitiva: según los postulados de esta doctrina, la consumación tiene lugar con el *descubrimiento* del fraude.

2.2. Toma de postura.

Con independencia de que ahondemos más en esta cuestión al analizar la teoría que preconiza que la regularización es una causa de atipicidad del delito de defraudación (tema del que nos ocuparemos en el Capítulo II del presente trabajo), resulta oportuno en este momento dejar apuntadas aquellas razones que nos conducen a desechar la última línea de pensamiento expuesta, que sitúa el momento consumativo en las cláusulas de cierre o bloqueo previstas en el art. 307,3 CP. La función de éstas no es fijar el momento de la consumación, sino operar como límite máximo hasta el cual se puede acceder a la regularización en el delito de defraudación¹⁶¹. No parece coherente, ni desde un punto de vista esencialmente dogmático, ni por las peligrosas consecuencias que de ello se derivarían, dejar el instante consumativo al albur de un hecho ajeno al propio sujeto activo del delito, haciéndolo depender del *descubrimiento* de la defraudación¹⁶²:

¹⁶⁰ *Ibidem*.

¹⁶¹ Y, en su caso, delimitar objetivamente la voluntariedad de la actuación regularizadora, como analizaremos en el Capítulo IV de esta investigación.

¹⁶² Esta posición se encuentra en comunión con la postura que mantendremos *infra* Capítulo II, considerando que la cláusula de regularización no posee naturaleza jurídica de elemento negativo del tipo

En primer lugar, porque la consumación delictiva se produce en el momento en que tiene lugar el menoscabo del bien jurídico protegido. Cuando entran en juego las causas de bloqueo (esto es, cuando se *descubre* el fraude) el bien jurídico ya ha sido objeto de ataque (con la previa defraudación). El descubrimiento que supone la entrada en escena de alguna de las denominadas causas de bloqueo no se encuentra vinculado a la lesión del bien jurídico, sino a una circunstancia no dependiente del comportamiento típico, como es el inicio de actuaciones administrativas o judiciales, ajenas al sujeto activo. No resulta dogmáticamente posible que la consumación delictiva se deje al albur de una actuación dependiente de terceras personas diferentes al sujeto activo del delito. Como acertadamente ha señalado FERRÉ OLIVÉ “la consumación no puede quedar librada al azar, a la aparición de factores imprevisibles o a una valoración por parte de la Administración”¹⁶³. No parece acertado establecer la consumación en las causas de cierre previstas en el apartado 3 del art. 307 CP.: ésta tiene lugar cuando se verifica el ataque al bien jurídico protegido por el delito, con independencia de cuándo se descubra dicho ataque¹⁶⁴.

En segundo lugar, como apuntan SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, identificar la consumación con el momento del descubrimiento conduciría a afirmar que, entonces, antes de dicho descubrimiento no existía defraudación ni dolo de defraudar por parte del sujeto activo. Ello sería tanto como decir que el dolo y la propia defraudación nacen, como por ensalmo, en el instante en que el sujeto es descubierto. Y tal idea se revela absurda desde el punto de vista de la dogmática jurídicopenal: el descubrimiento no hace nacer el dolo del autor ni tampoco la defraudación, que ya se han producido anteriormente con la ejecución del fraude por cualquiera de las modalidades previstas en el número 1 del art. 307 CP. En palabras de estos autores: “la consumación no puede requerir el elemento adicional de haber sido

o causa de atipicidad. Para conocer en mayor profundidad las razones que nos conducen a mantener esta opinión, nos remitimos a lo expuesto en el señalado capítulo.

¹⁶³ FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., 76.

¹⁶⁴ De esta opinión: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. pp. 6 y ss.

descubierto, porque el descubrimiento no añade nada, ni subjetiva ni objetivamente, al injusto del hecho”¹⁶⁵.

Y en tercer lugar, porque retrasando el instante consumativo hasta el surgimiento de alguna de las causas de bloqueo del art. 307,3 CP. se produciría una grave indeterminación a efectos de la prescripción del delito. Como ya advirtió la Fiscalía General del Estado, en su Consulta 4/1997, “la tesis de que el delito todavía no se ha consumado cuando el sujeto regulariza plantearía enormes problemas: [...] se haría imposible la prescripción del delito [...] al no consumarse hasta que las actuaciones se dirigieran contra el culpable”¹⁶⁶. Con el mantenimiento de esta teoría, en palabras de BRANDARIZ GARCÍA, se corre el riesgo de que la deuda pueda prescribir “sin que el hecho se haya consumado, o que quede indeterminada la propia prescripción del delito”¹⁶⁷. En suma, toda vez que el cómputo del plazo de prescripción comienza con la consumación, y dado que según estas teorías el delito pudiera no llegar nunca a consumarse, llegamos a la conclusión de que el delito puede alcanzar el grado de consumación sine día y, por tanto, converger imprescriptible¹⁶⁸.

Por las razones apuntadas, no nos parece correcto identificar el momento de la consumación en el surgimiento de alguna de las cláusulas de cierre del art. 307,3 CP., haciendo depender el nacimiento del delito del *descubrimiento* del fraude. La consumación debe identificarse con el momento en que se produce el perjuicio al bien jurídico tutelado. Como ha entendido BACIGALUPO con posterioridad a la reforma operada en 2012, “la regularización no tendrá efectos sobre la prescripción del delito, pues éste se consuma con la realización de los elementos del tipo” del art. 307,1 CP¹⁶⁹.

¹⁶⁵ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., MERINO JARA, I.: “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 31, 1 a 7 de abril, 2013, p. 6.

¹⁶⁶ Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartado II.

¹⁶⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.* p. 9. Sobre los problemas que la asunción de esta teoría conlleva en materia de prescripción, vid. *infra* Capítulo II.

¹⁶⁸ FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales, cit.*, p. 76. Como aduce el autor en otro lugar dentro del estudio citado: “con estos cambios se modificaría el momento consumativo del delito [...], que pasaría a ser determinado por una circunstancia externa –la constatación de alguna de las causas de bloqueo de la regularización o la prescripción [...]. El plazo de prescripción de la acción penal comenzaría a darse en alguna de dichas circunstancias externas, por lo que podría prolongarse una serie indefinida de años, o incluso podría pensarse que el delito [...] es imprescriptible” (vid. p. 45).

¹⁶⁹ BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 7.

A nuestro juicio, en coherencia con la postura mantenida *supra* sobre el bien jurídico protegido por el delito del art. 307 CP., y en tanto mantuvimos que el interés objeto de protección era la función recaudatoria de la Seguridad Social, según las distintas modalidades de conducta el momento de consumación debe establecerse de la siguiente manera:

Respecto de la primera modalidad relativa a la *elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta*, debe distinguirse entre la comisión activa u omisiva de la defraudación. Si hablamos de acción, el delito debe entenderse consumado en el momento en que se presenta la liquidación fraudulenta o engañosa ante la Administración. Si hablamos de omisión, el delito se consumará cuando expire el plazo reglamentario para la declaración (voluntaria) de la deuda, sin haberse presentado liquidación alguna. Es en tales instantes cuando puede entenderse menoscabada la función recaudatoria de la Seguridad Social, pues es entonces cuando se produce un estado de opacidad o desinformación a la misma (es, en definitiva, cuando se produce la *defraudación*)¹⁷⁰.

En lo que concierne a la segunda modalidad de defraudación, la *obtención indebida de devoluciones*, el delito se consuma cuando el sujeto presenta ante la Administración la solicitud fraudulenta de dichas devoluciones. Es en este momento cuando se está produciendo la *defraudación* a la Seguridad Social, sin que sea necesario esperar al cobro efectivo de las mismas, pues es entonces cuando se ve menoscabada la función de la recaudación.

Y por último, respecto de la modalidad delictiva relativa al *disfrute indebido de deducciones*, el delito se consuma con la presentación del boletín de cotización que contemple una liquidación falsa aplicando deducciones indebidas. En caso de que el empresario haya obtenido lícitamente la deducción (ésta le corresponde por Ley) pero posteriormente incumpla alguna de las condiciones impuestas para el disfrute de las

¹⁷⁰ La distinción entre modalidad activa y omisiva a la hora de establecer el momento de consumación delictiva no lesiona, a nuestro modo de ver, la seguridad jurídica. Más bien busca la coherencia con el momento real de afectación al bien jurídico protegido por el tipo penal: sólo cuando éste se vea afectado podrá hablarse de consumación. Y parece claro que tal afectación es distinta según nos encontremos ante un comportamiento activo o un comportamiento omisivo: en la defraudación activa el momento de afectación se adelanta y se identifica con el instante en que el sujeto presenta la liquidación fraudulenta ante el organismo correspondiente, pues ya en este momento se está *defraudando* en el sentido requerido por el tipo (en atención al bien jurídico: función recaudatoria) mientras que en la defraudación por omisión tal instante coincide con el transcurso del plazo reglamentario para el ingreso de las cuotas.

mismas, y considerando que ésta conducta resulta típica a la luz del art. 307,1 CP.¹⁷¹, el delito se consumará en el momento en que se incumpla la concreta condición¹⁷².

2. 3. Una cuestión relacionada: las reglas de determinación de la cuantía y su influencia en el momento consumativo.

Antes de cerrar este apartado, conviene hacer hincapié en una cuestión de gran trascendencia, que puede afectar directamente a la determinación del momento consumativo en este delito.

La LO. 7/2012, de 27 de diciembre, introdujo un nuevo apartado 2 en el art. 307 CP. con el texto siguiente: “a los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior se estará al importe total defraudado durante cuatro años naturales”, lo que supone una regla novedosa respecto a la determinación de la cuantía de 50.000 euros prevista como condición objetiva de punibilidad en el delito de defraudación a la Seguridad Social¹⁷³. Esta nueva regla de determinación rompe con la anterior regulación que establecía que “a los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un período inferior a doce meses”. No cabe duda de que la regulación de 2012 supone, una vez más, una agravación del instrumento penal: la defraudación que antes solo resultaba punible al superarse los 120.000 euros en un año natural, ahora resultará punible cuando se supere el umbral de 50.000 euros en cuatro años¹⁷⁴. Nuestro sistema, al contrario de lo que ocurre en otros de nuestro entorno, opta por el enudrecimiento del

¹⁷¹ Sobre las razones que nos llevan a considerar típico este comportamiento, vid. Capítulo IV de esta investigación.

¹⁷² En este sentido: PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 212.

¹⁷³ Según se expresa en la Exposición de Motivos de la citada Ley, la modificación de la regla de determinación de la cuantía en el delito contra la Seguridad Social obedece a criterios de carácter económico, político y social: “la realidad social y económica actual pone de relieve la necesidad de actuar, con mayor contundencia, frente a las conductas presuntamente delictivas y tramas organizadas que ponen en peligro la sostenibilidad financiera del Sistema de la Seguridad Social”.

¹⁷⁴ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 4ª edición, Valencia, 2013, p. 725. En el mismo sentido: LOZANO ORTIZ, J. C.: “El nuevo delito contra la Seguridad Social”, en Camino Frías, J. J. (coord.), *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013, p. 348. Vid. tb.: DE VICENTE MARTÍNEZ, en Demetrio Crespo (dir.); Maroto Calatayud (coord.), *Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma... cit.*, p. 590.

instrumento penal en esta materia¹⁷⁵. Más allá de lo anterior, y a lo que nuestros efectos interesa, debemos analizar cómo incide esta nueva regla en la determinación del momento consumativo en el delito del art. 307 CP.

Según ha entendido MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, tras el cambio operado “no hay más remedio que entender (por absurdo que parezca) que para la consumación del delito habrá que esperar a que transcurra un período de cuatro años naturales, contados a partir del año en que se hubiese producido la primera defraudación”. A juicio del autor, una interpretación diferente vulneraría el principio de legalidad: “el inequívoco tenor literal del precepto impone la adopción de la técnica de la continuidad delictiva por ese período de cuatro años y la exclusión del concurso real de delitos”. Según esta interpretación, al exigir el precepto que el importe total se hubiera defraudado *durante* cuatro años es imposible entender, dentro de los límites tolerados por el aludido principio de legalidad, que quien realice toda la defraudación superando los 50.000 euros en un solo año cumpla ya con ello el requisito de defraudar *durante* cuatro años naturales¹⁷⁶.

Reconociendo lo anterior MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ se muestra crítico con el cambio operado por la ley de 2012: “esta interpretación carece de sentido político – criminal, pero para despejar cualquier duda habría que modificar la desafortunada redacción del precepto. Desde luego, lo que no puede admitirse es que, constatada una defraudación superior a los 50.000 euros en una sola liquidación, devolución, deducción, se computen los cuatro años naturales anteriores a ese instante para determinar la consumación del delito, si en esos años no ha habido defraudación alguna”¹⁷⁷. Al sinsentido políticocriminal señalado por este autor podemos añadir que

¹⁷⁵ En Italia, por ejemplo, en los últimos años se tiende claramente a la despenalización de las conductas de fraude contra la Seguridad Social, que quedan relegadas, en su mayoría, al ámbito administrativo sancionador. Ampliamente, vid.: INTORCIA / MORRONE, en Fondo / Pandolfo / Sgroi, *Omissioni contributive e sanzioni*, cit., pp. 340 y ss. De hecho, en la actualidad existe en Italia un proyecto de despenalización del art. 2 de la Ley 463/1983 (proyecto de 28 de abril de 2014 n. 67, publicado en la Gazzetta Uff. de 2 de mayo de 2014 n. 100), que delega en el Gobierno la facultad de reformar esta materia, convirtiéndola en un ilícito administrativo, tal y como se dispone en el art. 2.2 letra C del mencionado proyecto. Un estudio aproximativo sobre la futura reforma puede consultarse en: BRONZO, *Messa alla prova per gli adulti...* cit., p. 1989.

¹⁷⁶ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., p. 729.

¹⁷⁷ *Ibidem.*, pp. 729 – 730.

de perpetuarse esta interpretación, entonces realmente se estaría produciendo un peor trato en el delito de defraudación a la Seguridad Social que en el delito continuado.

Afirmando lo absurdo de esta situación, pensamos que puede defenderse una interpretación diferente del precepto. En efecto, es perfectamente posible entender que lo pretendido por el legislador con la introducción de esta nueva norma es que *durante* cuatro años se haya superado la cuantía de 50.000 euros, lo que ya convierte el hecho en *punible*. Es decir, que se haya defraudado *durante* cuatro años no implica en todo caso que la cuantía deba determinarse atendido el importe correspondiente a esos cuatro años, sino más bien que, a lo largo de cuatro años (esto es: *durante*) se haya superado el umbral de los 50.000 euros. En el momento en que se supera esa cuantía (dentro de los cuatro años aludidos) puede hablarse ya de una defraudación *punible*. Y ello, creemos, no vulnera el principio de legalidad, pues sigue respetándose la regla de que se supere la citada cuantía *durante* los cuatro años señalados.

CAPÍTULO II

NATURALEZA JURÍDICA Y UBICACIÓN SISTEMÁTICA DE LA INSTITUCIÓN DE LA REGULARIZACIÓN

I. INTRODUCCIÓN.

Desde que se introdujo la institución de la regularización en el seno del delito de defraudación a la Seguridad Social, y también su homóloga figura prevista para el delito de fraude contra la Hacienda Pública, se ha generado en la doctrina un intenso debate acerca del carácter de las mismas. Discusión que se ha centrado, entre otras muchas cuestiones, en el análisis sobre la naturaleza jurídica de esta cláusula, así como en su ubicación en el marco del sistema de delito actual.

Si bien este enfrentamiento doctrinal parecía haber perdido en los últimos años la intensidad que cobró inicialmente, aún hoy existen determinadas discrepancias en la doctrina penal, como ponen de manifiesto los diversos artículos y monografías que abordan este análisis. A pesar de que la inmensa mayoría de autores (así como también la jurisprudencia) tradicionalmente haya venido calificando la cláusula como “excusa absoluta”, a veces sin ulteriores explicaciones, en modo alguno puede afirmarse que la discusión esté hoy zanjada. Más bien al contrario: actualmente todavía permanece abierta una viva discusión al respecto, pues existen muy diversas concepciones que, con argumentos sólidos, optan por una determinada calificación jurídica u otra; a ello hay que sumar el hecho de que tras la última reforma operada por estos delitos vía LO. 7/2012, de 27 de diciembre, la discusión sobre la naturaleza jurídica del instituto de la regularización vuelve a situarse en primera línea, dada la inclusión de la regularización en la propia descripción de lo ilícito en el art. 307,1 CP. y la intención del legislador por

no configurar a la cláusula como “excusa absolutoria”¹⁷⁸. Como señala BOIX REIG en su conferencia “Delito fiscal y non bis in ídem”, con este cambio legislativo “se abre un haz de interpretaciones, nada deseables” en materia de regularización¹⁷⁹. Puede afirmarse, por tanto, que todavía hoy la cuestión acerca de la naturaleza jurídica y ubicación en la teoría del delito de la figura de la regularización sigue siendo objeto de análisis en los foros doctrinales¹⁸⁰.

¹⁷⁸ Ampliamente sobre la incidencia de la reforma de 2012 en la naturaleza jurídica de la regularización, vid.: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., MERINO JARA, I.: “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 31, 1 a 7 de abril, 2013, pp. 1 y ss.; MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, en *Teoría y Derecho: revista de pensamiento jurídico*, nº 12, 2012, pp. 222 – 223; La Misma: *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 138 y ss.; BACIGALUPO, E.: “La reforma del delito fiscal por la LO. 7/2007 (1)”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 37, 13 a 19 de mayo, 2013, pp. 5 y ss.; VAN DEN EYNDE ADROER, A.: “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social operada por Ley Orgánica 7/2012”, en *Revista Pensamiento Penal*, nº 154, abril de 2013: <http://www.pensamientopenal.com.ar/articulos/reforma-delitos-contra-hacienda-publica-seguridad-social-operada-ley-organica-72012>; APARICIO DÍAZ, L.: “La nueva reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 38, 20 a 26 de mayo, 2012, pp. 16 y ss.; VIDALES RODRÍGUEZ, C.: “Derecho penal del amigo (reflexiones críticas acerca de la reciente modificación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social)”, en *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, nº 32, septiembre – diciembre de 2013, pp. 274 y ss.; PAREDES RODRÍGUEZ, J. M.: “La reforma del delito contra la Seguridad Social operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Aranzadi Social: revista doctrinal*, Vol. VI, nº 4, julio de 2013, pp. 151 y ss.; SUÁREZ ROBLEDANO, J. M.: “Transparencia en materia penal: comentario a la reciente reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Revista Española de Control Externo*, nº 42, Vol. XIV, septiembre de 2012, pp. 177 y ss.; VILLAPLANA RUIZ, J.: “¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal”, en *Diario La Ley*, nº 8025, Sección Tribuna de 18 de febrero de 2013, online: <http://diariolaley.laley.es>; RILLO PERALTA, E.: “La nueva redacción del delito contra la Seguridad Social (I)”, en *Revista Técnico Laboral*, Vol. 34, nº 135, 2013, pp. 48 y ss.; y CARRETERO SÁNCHEZ, A.: “La nueva reforma de los delitos contra la hacienda pública: un paso en firme contra el fraude fiscal”, en *Diario La Ley*, nº 8027, Sección Tribuna de 20 de febrero de 2013, online: <http://diariolaley.laley.es>. También se refiere a esta cuestión, si bien en paralelo a la responsabilidad tributaria: IGLESIAS CAPELLAS, J.: “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto – Ley 12/2012, de 30 de marzo”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 350, mayo de 2012, pp. 19 y ss.

¹⁷⁹ BOIX REIG, J.: “Delito fiscal y non bis in ídem”, ponencia presentada en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de las Islas Baleares, 13 de mayo de 2013. Texto disponible en: <http://www.uv.es/seminaridret/sesiones2013/nonbisinidem/ponenciaBoix.pdf>

¹⁸⁰ Advirtiendo sobre la importancia de la discusión acerca de la naturaleza jurídica de la regularización, v. gr.: BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista de Estudios Penales y Criminológicos*, nº. 24, años 2002 – 2003, p. 65; PÉREZ MARTÍNEZ, D.: “Causas de justificación. La regularización tributaria”, en De Fuentes Bardají, J., Cancr Minchot, P., Frías Rivera, R., Zabala Guadalupe, J. J. (dirs.), Bal Francés, E., Zabala Guadalupe, J. J. (coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2008, p. 210; IGLESIAS RÍO, M. A.: “Las cláusulas de regularización tributaria y relativas a las subvenciones de los arts. 305,4 y 308,4 del Código Penal”, en Octavio de Toledo y Ubieta, E. (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 281; y QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”, en Bajo Fernández, M. (dir.), Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y*

El debate acerca de estas cuestiones es del todo comprensible teniendo en cuenta el desconcierto reinante en los momentos inmediatamente posteriores a la incorporación de esta figura en el Ordenamiento jurídico – penal. En efecto, la ausencia de precedentes respecto de esta cláusula en el Código Penal español y la inexistencia de instituciones semejantes en dicho cuerpo legal, hizo que en un primer momento, y a simple vista, se concibiera a la regularización como un “cuerpo extraño” en el conjunto del Derecho penal¹⁸¹. Por todo ello, sigue siendo necesaria la elaboración de un análisis que aborde las distintas posturas doctrinales respecto de la naturaleza jurídica y ubicación sistemática de esta figura en el seno del delito de defraudación a la Seguridad Social.

La opinión que se mantenga en torno a esta cuestión no es en modo alguno baladí. Al contrario, sosteniendo una u otras posturas se asumen determinadas consecuencias relevantes cara al análisis de los requisitos de esta figura, no sólo desde un punto de vista dogmático, sino también desde una óptica práctica (así por ejemplo, la obligación de satisfacer o no la responsabilidad civil derivada del delito, o la sanción penal a los partícipes en el hecho delictivo).

Dada la semejanza existente entre la figura de la regularización en el delito de fraude a la Seguridad Social (art. 307,3 CP.) y en el delito de defraudación tributaria (art. 305,4 CP.), se hace necesario recopilar las distintas opiniones doctrinales nacidas respecto de uno u otro delito al abordar la discusión sobre su naturaleza y ubicación sistemática. Por ello, las conclusiones que se mantengan pueden ser trasladadas en este punto, *mutatis mutandis*, de uno a otro delito¹⁸².

El análisis que a continuación va a ser expuesto se entrelaza con diferentes cuestiones jurídico – penales propias del delito de defraudación a la Seguridad Social (así por ejemplo, el bien jurídico protegido o el momento de consumación delictiva).

delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas de derecho y economía, Ed. Ramón Areces, Madrid, 2007, p. 56.

¹⁸¹ Advierte sobre ello: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002, pp. 151 – 152. En contra sin embargo IGLESIAS RÍO, M. A.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la “autodenuncia”, art. 305,4 Cp.)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 230, quien considera que “más que un cuerpo extraño, la autodenuncia se alza [...] como una disposición que trata de sustituir la pena como castigo a favor de un pensamiento reparador”.

¹⁸² En este sentido, v. gr.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 1995, p. 194; El Mismo: *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*. Ed. Tirant lo Blanch, 4ª edición, Valencia, 2013, p. 733; y LOMBARDEO EXPÓSITO, L. M.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, p. 132.

Exige además adentrarse en el estudio de elementos o categorías pertenecientes o relacionadas con la teoría jurídica del delito (así por ejemplo, las categorías de antijuridicidad, culpabilidad o punibilidad). Será necesario, por tanto, ahondar en el contenido de estas cuestiones al hilo de la exposición, con objeto de averiguar cuál es la verdadera naturaleza jurídica de la regularización, así como, consecuentemente, su ubicación en el sistema del delito.

II. LA CLÁUSULA COMO CAUSA DE ATIPICIDAD. REFERENCIA A LA REGULARIZACIÓN COMO FORMA DE DESISTIMIENTO DEL HECHO INTENTADO.

1. Exégesis de la teoría.

Un minoritario sector de la doctrina tradicionalmente ha venido señalando que la cláusula de regularización vendría a poner de manifiesto una concreta causa de atipicidad del delito de defraudación¹⁸³.

La opinión que se mantiene en torno a esta cuestión viene íntimamente ligada al entendimiento del momento de la consumación del delito más allá del instante de

¹⁸³ Se mantiene esta opinión por determinados autores no sólo en base a la figura de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social sino también en lo que concierne a la figura homóloga en el delito fiscal. En este sentido, antes de la reforma operada por LO. 7/2012, v. gr.: ÁLVAREZ MORENO, A.: “La configuración del delito contra la Seguridad Social en el nuevo Código Penal” en VV. AA., *Análisis de diversas cuestiones sobre los Pactos de Toledo*, Ed. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 1997, p. 307; La Misma: “Los delitos contra la Seguridad Social”, en *Revista Tribuna Social*, nº 67, julio de 1996, p. 44; HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: “Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio”, en *Revista de Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 239, marzo de 1996, p. 5; MARTÍNEZ HORNERO, F. J.: “Delito fiscal y regularización tributaria” en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 170, mayo de 1997, pp. 15 y ss.; y MARCHENA GÓMEZ, M.: “El pago moroso como acción típica defraudatoria en el delito fiscal. Dimensión jurídico – penal de la regularización tributaria”, en *Revista de Actualidad Penal*, T. XVII, año 1993, pp. 237 – 238.

En la doctrina italiana algun sector minoritario ha considerado que la cláusula de regularización prevista en el art. 2,1 bis de la Ley 638/1983 es una “causa especial de extinción del tipo penal”, en lo que parece ser una postura aproximada a la que en nuestro país defiende la naturaleza jurídica de la institución como causa de atipicidad; vid. por todos: POMANTI, P.: “I reati in materia di previdenza e assistenza obbligatoria”, en Fortuna, F. S. (coord.), *Trattato di diritto penale dell'impresa. Vol. VIII: i reati in materia di lavoro*, Ed. Cedam, Padova, 2002, p. 502; MONTICELLI, en Mazzacupa / Amati (coords.), *I reati in tema di prevenza obbligatoria, cit.*, p. 378; y MORRONE, *Diritto Penale del lavoro... cit.*, p. 195. Sin embargo debe matizarse que en el ámbito del Derecho penal italiano la discusión sobre la naturaleza jurídica de la regularización se encuentra íntimamente ligada a la discusión sobre la consideración del delito de defraudación del artículo citado como delito de carácter instantáneo o permanente (discusión que, por obvias razones, no podemos abordar en este momento con la innegable profundidad que este tema reclama). Sobre ello vid. ampliamente: CIROCCHI, F.: “Brevi osservazioni sul reato di omesso versamento di ritenute contributive”, en *Lavoro e previdenza oggi*, Vol. II, 1998, p. 692.

finalización del plazo legal para el ingreso de las cuotas, pues si se entendiera que en este caso el delito ya se tiene por consumado, no tendría sentido hablar de *atipicidad*. Los autores que defienden esta tesis consideran que el delito no se consuma con el cumplimiento del plazo para el ingreso voluntario que se trate, ni con la mera presentación de declaración fraudulenta ante la Administración, ni, en su caso, cuando se hace efectivo el pago de las devoluciones indebidas (según entiende algún sector doctrinal, como se expuso en el capítulo anterior). Al contrario, esta tesis considera que el delito se perfecciona cuando la Administración dirige contra el sujeto un acto de liquidación, lo que permite hasta ese momento llevar a cabo la regularización que, si finalmente se produce, impediría el nacimiento del tipo penal (toda vez que el delito todavía no se habría consumado)¹⁸⁴. En suma, se identifica el momento consumativo del delito de defraudación a la Seguridad Social en las denominadas “circunstancias de bloqueo” previstas en el art. 307,3 CP., esto es, bien cuando la Administración notifica el inicio de actuaciones inspectoras al sujeto, bien cuando el Ministerio Público o el Letrado de la Seguridad Social interponen denuncia o querrela contra éste, o bien antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que permitan al sujeto tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias¹⁸⁵. Por tanto, quien regulariza su situación antes de estos momentos legalmente previstos, estaría actuando extemporáneamente pero de manera voluntaria, y antes de producirse la consumación del delito, lo que conduciría a declarar la inexistencia de responsabilidad penal por falta de uno de los requisitos típicos: la no – regularización, prevista en el art. 307,1 *in fine*.

Analizando la figura de la regularización en el seno del delito de defraudación a la Seguridad Social, ÁLVAREZ MORENO niega expresamente la condición de excusa absolutoria a la figura objeto de estudio, y considera que estamos ante una causa de “exención total de responsabilidad penal”¹⁸⁶. La autora considera que el delito de defraudación a la Seguridad Social no puede entenderse consumado en el momento de vencimiento del plazo para el pago voluntario, sino que la consumación del mismo se

¹⁸⁴ En este sentido vid. MARTÍNEZ HORNERO, *Delito fiscal y regularización tributaria*, cit., pp. 15 y ss.

¹⁸⁵ BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Comares, Granada, 2005, p. 6.

¹⁸⁶ ÁLVAREZ MORENO, en VV. AA., *La configuración del delito... cit.* p. 307; y La Misma, *Los delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 44. Utiliza esta misma expresión al analizar esta postura: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.* p. 6.

produce “en el momento en que se hubieran iniciado actuaciones, administrativas o penales” contra el sujeto, esto es, en el instante en que aflora cualquiera de las tres causas de bloqueo previstas por la Ley. Sólo entonces cesaría la posibilidad de regularizar de manera voluntaria¹⁸⁷. Manteniendo la misma opinión, aunque esta vez desde la óptica del delito fiscal, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS considera que en la cláusula de regularización, “la Ley no ha pretendido que la defraudación se consume en el momento de vencimiento del período ordinario de cumplimiento, sino que ha entendido que la defraudación se produce sólo cuando el sujeto pasivo no cumple voluntariamente”, lo que determina un momento de consumación concreto en la defraudación, identificado en las causas de bloqueo, permitiéndose la exención de responsabilidad criminal a todo aquél que cumpla de manera voluntaria, aún extemporáneamente¹⁸⁸.

Coincidiendo con el anterior planteamiento, MARTÍNEZ HORNERO entiende que la ausencia de regularización (actualmente recogida en el art. 307,1 *in fine* y en el art. 307,3 CP.), es un requisito para afirmar la tipicidad, pues esta posibilidad entra en juego cuando todavía no se ha producido la consumación del delito. El autor, analizando el contenido del art. 305 CP., dedica varias páginas a la defensa de la posición apuntada, haciendo un paralelismo entre la Ley General Tributaria y el contenido de la regularización en el seno del delito fiscal, para finalmente concluir afirmando que el sujeto obligado continúa en período voluntario de pago aún cuando finaliza el plazo legal previsto para ello, por lo que en ese momento aún no se habría consumado el delito¹⁸⁹.

En cualquier caso, con los planteamientos expuestos, puede afirmarse que esta teoría defiende una óptica de la figura que se relaciona muy estrechamente con la institución del desistimiento de la tentativa, previsto en el art. 16,2 CP.: “quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado *quien evite voluntariamente la consumación del delito*, bien *desistiendo de la ejecución ya iniciada*, bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito o falta”.

¹⁸⁷ ÁLVAREZ MORENO, en VV. AA., *La configuración del delito... cit.* p. 307.

¹⁸⁸ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal... cit.* p. 5.

¹⁸⁹ MARTÍNEZ HORNERO, *Delito fiscal y regularización tributaria, cit.* p. 21.

En efecto, nos encontramos ante una línea de pensamiento cuyos postulados acusan un notable parentesco con la figura prevista en el artículo citado¹⁹⁰. De ahí que una de las críticas a esta tesis provenga de parte de algunos autores que consideran que entonces se hace del todo innecesaria la expresa contemplación de una hipotética forma de desistimiento de la tentativa para el delito de defraudación, toda vez que el propio art. 16,2 CP. recoge ya esa figura, y es directamente aplicable a toda la parte especial del Código (incluido el delito de defraudación a la Seguridad Social)¹⁹¹.

Esta tesis mantiene que la lesión del bien jurídico se produce en el momento en que queda vedada toda posibilidad de regularización voluntaria por parte del sujeto, momento que estos autores identifican, como se ha dicho, en las denominadas “causas de bloqueo”. Así, en opinión de MORILLO MÉNDEZ, el hecho de que el inicialmente defraudador actúe regularizando voluntariamente su situación antes de que entren en juego las causas de bloqueo supone actuar antes de que el fraude se produzca; o, lo que es lo mismo, dado que debe considerarse consumado el delito cuando afloran esas causas de cierre, entonces todo comportamiento previo del sujeto supone un desistimiento voluntario del hecho intentado¹⁹², con lo que el instituto de la regularización se aproximaría a la figura del desistimiento de la tentativa.

A pesar de que los autores que mantienen esta línea de pensamiento defiendan que estamos ante una causa de atipicidad que guarda una acusada similitud con la institución del desistimiento en la tentativa, para algunos es difícil negar la proximidad de esta figura a las denominadas “excusas absolutorias”, al menos en lo que al modo de

¹⁹⁰ En este sentido advierten, v. gr: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. pp. 5 – 6; y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal...* cit. p. 5. Manteniendo la naturaleza de *causa de atipicidad* para la regularización tras la reforma operada en 2012, entiende que “la figura de la regularización se halla próxima a los supuestos de desistimiento”: CALVO VÉRGEZ, J.: “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Quincena Fiscal*, nº 3, 2013, p. 54.

¹⁹¹ Aunque este argumento se analizará con más detalle *infra*, se deja aquí apuntado. Mantienen la opinión apuntada, entre otros: CHAZARRA QUINTO, M. A.: *Delitos contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2002, p. 335; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. pp. 9; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...* cit. pp. 157 – 158; y DE LA MATA BARRANCO, N. J.: “La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en Carbonell Mateu, J. C., Del Rosal Blasco, B., Morillas Cueva, L., et. al. (coords.): *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, Ed. Dykinson, Madrid, 2005, p. 323.

¹⁹² MORILLO MÉNDEZ, A.: *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*. Ed. CISS Praxis, Valencia, noviembre de 2000, pp. 212 – 213.

redacción literal se refiere¹⁹³. No obstante, aún reconociendo cierto paralelismo entre esta figura y las excusas absolutorias, y a pesar de que la Ley podría haber optado por

¹⁹³ En este sentido, v. gr., MARTÍNEZ HORNERO, *Delito fiscal y regularización tributaria*, cit. pp. 15 – 16; y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal...* cit. p. 5, si bien la afirmación de estos autores se realiza en el contexto de la regulación legal anterior a la LO 7/2012, de 27 de diciembre (BOE. nº. 312, de 28 de diciembre de 2012), que modificó, entre otros, la redacción del art. 307,3 CP. Merece la pena dejar apuntada en este momento la postura mantenida por BAJO FERNÁNDEZ, M., BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, pp. 88 – 89, si bien en relación con el delito fiscal, postura que podemos calificar de “intermedia” a estos efectos. Los mencionados autores consideran necesaria la concurrencia de un acto de liquidación definitiva por parte de la Administración para poder entender consumado el delito fiscal, sin que baste por tanto que expire el plazo legalmente previsto para el pago, conclusión que a su juicio se deriva al tener en cuenta que sólo de ese modo se hace posible determinar la cuantía de la deuda tributaria. BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE conciben que, dado que la consumación se produce en el momento de liquidación definitiva, y este acto tiene lugar en momentos diferentes según cada tributo, entonces pueden existir pagos realizados que constituyan regularización y, por tanto, a su juicio, excusa absolutoria, y pagos que en otro caso constituyan un “auténtico desistimiento de la tentativa” (p. 106). En el mismo sentido, concibiendo la necesidad de constatar un efectivo perjuicio patrimonial a la Administración que se trate, cuestión que es discutida en la doctrina, MARTÍNEZ PÉREZ, analizando el delito fiscal, considera que sólo después de liquidarse la obligación tributaria “queda el sujeto pasivo constituido en la obligación de satisfacer la deuda”. Sólo de este modo, a juicio del autor, puede posibilitarse la facultad de compeler al deudor por parte de la Administración para el pago de la deuda (vid.: MARTÍNEZ PEREZ, C.: *El delito fiscal*, Ed. Montecorvo S.A., Madrid, 1982, p. 349). En contra de esta tesis puede oponerse que la liquidación definitiva sólo cumple la función de fijar el importe de la deuda, pero el nacimiento de ésta ya se ha producido con anterioridad al realizarse el hecho imponible, por lo que sería en este momento, y no en el primero, cuando quedase consumado el delito (en este sentido, vid.: LUCHENA MOZO, G. M.: “La relación jurídico – tributaria. El hecho imponible”, en Collado Yurrita, M. A. (dir.), Luchena Mozo, G. M. (coord.): *Derecho tributario, parte general*, Ed. Atelier, 2ª edición, Barcelona, 2007, pp. 184 y ss.). A nuestro modo de ver esta teoría no resulta predicable para el delito de defraudación del art. 307 CP., toda vez que en materia de Seguridad Social el mecanismo de la recaudación (cotización) es diferente: el empresario debe declarar a la Seguridad Social dentro del período voluntario fijado por la legislación sectorial, mediante la presentación de los documentos de cotización TC-1 y TC-2 (Boletín de cotización al Régimen General de la Seguridad Social, y Relación Nominal de Trabajadores respectivamente). Como señala VÍLCHEZ PORRAS, M.: “La cotización y su recaudación”, en Gorelli Hernández, J., Vílchez Porras, M., Álvarez Alcolea, M., De Val Tena, A. L., *Lecciones de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 2011, p. 139, “se considera período voluntario de recaudación, el comprendido entre la fecha de ingreso establecida legalmente y el momento en que, por no hacerse efectiva la deuda en el plazo correspondiente, se inicia la vía ejecutiva (art. 6 RGR) con la emisión de la providencia de apremio”. Es en este período en el que el sujeto debe cumplir con su obligación de cotización, obligación que sólo a él le incumbe y que, de incumplirse, por transcurso del plazo legalmente establecido, dará lugar, en su caso, al delito de defraudación a la Seguridad Social, sin que el momento consumativo pueda retrasarse a un hipotético acto de liquidación definitiva posterior, que sería un acto meramente declarativo de un hecho ya existente. Incumplida la obligación de la cotización en el plazo establecido, sólo procederá levantar acta de liquidación por la ITSS. en los casos siguientes: a) Falta de afiliación o alta de trabajadores; b) diferencias de cotización respecto a trabajadores dados de alta, cuando dichas diferencias no resulten directamente de los documentos de cotización; c) Derivación de la responsabilidad del sujeto obligado al pago; d) Aplicación indebida de bonificaciones para la financiación de acciones formativas de formación profesional continua (vid.: VÍLCHEZ PORRAS, en Gorelli Hernández / Vílchez Porras / Álvarez Alcolea, et. al., *La cotización y su recaudación*, cit., p. 140). A nuestro modo de ver, dicho acta de liquidación nada aporta a la consumación del delito (siempre que se superen los 50.000 euros como cuantía defraudada), pues la falta de cotización se produjo ya con el vencimiento del plazo para el cumplimiento voluntario de la obligación por parte del empresario. En definitiva, compartiendo lo expuesto por VIDA SORIA, J., MONEREO PÉREZ, J. L., MOLINA NAVARRETE, C., QUESADA SEGURA, R.: *Manual de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, 7ª edición, Madrid, 2010, p. 207, “el sujeto responsable incurre en incumplimiento – técnicamente se llama a esto ‘situación de descubierto’ – cuando no liquida la deuda en período voluntario”.

instaurar la regularización como una verdadera excusa absolutoria, esta doctrina considera que realmente esa no puede ser la pretensión del texto legal, toda vez que, como se ha visto, en su opinión el delito de defraudación no se habría todavía consumado¹⁹⁴. En síntesis, como expone BAÑERES SANTOS, según esta teoría no sería posible afirmar que nos encontramos ante una excusa absolutoria, por dos motivos: primero, porque dicha tesis supone “entronizar definitivamente” la idea de que el delito se consuma el último día de plazo para el pago voluntario, lo cual, en opinión de estos autores, no es así (como ha quedado expuesto); y segundo, por lo difícil que resultaría introducir una excusa absolutoria en este punto, toda vez que, a su juicio, las excusas absolutorias poseen una “dudosa justificación” en un Derecho penal moderno, perteneciente a un Estado Social y Democrático de Derecho¹⁹⁵.

Al margen de la acusada proximidad que, a juicio de estos autores, existiría entre la regularización y la cláusula de desistimiento de la tentativa, cuestión que hemos querido dejar apuntada, en adelante conviene centrar la exégesis en la idea de *causa de atipicidad* que, según estos autores, constituiría la verdadera naturaleza jurídica del instituto de la regularización¹⁹⁶.

Este grupo de autores considera que el comportamiento de aquél sujeto inicialmente defraudador que regulariza su situación en relación a las deudas a las que se refiere el art. 307,1 CP., operando de manera voluntaria aún fuera de tiempo, pero siempre antes del nacimiento de alguna de las causas de bloqueo, impediría afirmar la elusión del pago de las cuotas, esto es, la cotización (elemento objetivo del tipo), así como el ánimo defraudatorio (elemento subjetivo del tipo), imposibilitándose con ello la

¹⁹⁴ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal... cit.* p. 5.

¹⁹⁵ BAÑERES SANTOS, F.: “En torno a la nueva regulación del delito fiscal: medida y alcance de las exenciones de responsabilidad criminal contempladas en su texto”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, p. 79.

¹⁹⁶ De la equiparación realizada por esta doctrina, entendiendo que la regularización, como causa de atipicidad, constituiría una institución próxima al desistimiento de la tentativa, parece colegirse que para estos autores también el desistimiento poseería naturaleza jurídica de causa de atipicidad o elemento negativo del tipo de la tentativa (siempre que ésta se conciba como un delito autónomo y no como una forma de aparición delictiva). Sin embargo, como comprobaremos más adelante en el capítulo de críticas, hoy resulta discutible que el desistimiento de la tentativa del art. 16,2 CP. constituya una causa de atipicidad de la tentativa (vid. *infra*).

apreciación de la propia acción típica: defraudar¹⁹⁷. Y si no existe comportamiento típico, entonces se desplaza la propia tipicidad. En este punto debe traerse a colación la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997, de 19 de febrero, que elabora un análisis sobre los planteamientos de este sector de la doctrina y concluye afirmando que, según esta línea de pensamiento, la regularización operaría “como conducta que impide que nazca el tipo, por ausencia tanto en elusión del pago de tributos como del ánimo de defraudar plasmada en la conducta voluntaria regularizadora”¹⁹⁸.

Entre estas opiniones puede encuadrarse el pensamiento de MARCHENA GÓMEZ, quien ha entendido que, dado que el núcleo sobre el que se construye la acción típica es el término “defraudar”, si falta éste no habrá delito. A su juicio, “no todo impago tardío es apto, por su extemporaneidad, para hacer surgir el delito”¹⁹⁹. Según este autor, la conducta de quien cumple con su obligación con la Administración aún fuera de tiempo, ya no estaría *defraudando*, no habría comportamiento típico que imputar, manteniéndose la idea de que “no todo lo que se abona fuera del período ordinario de pago puede entenderse que genera responsabilidad criminal”. Existirían determinadas “zonas intermedias” que posibilitarían regularizar antes de que se produzca un requerimiento formal (sea administrativo, sea penal), zonas grises que se encontrarían entre el cumplimiento íntegro, en tiempo y forma, y el incumplimiento absoluto de la obligación²⁰⁰. En suma, según este planteamiento, es atípica toda conducta defraudadora de quien después regulariza voluntariamente, aunque dicha regularización se produzca fuera del plazo legalmente indicado, siempre que no nazca ninguna de las causas de bloqueo previstas, o, lo que es lo mismo, siempre que no se haya *descubierto* la defraudación.

¹⁹⁷ En este sentido: ÁLVAREZ MORENO, *La configuración del delito...* cit. p. 307; HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal...* cit. p. 5; y MARCHENA GÓMEZ, *El pago moroso como acción típica defraudatoria en el delito fiscal...* cit., pp. 235 – 239. Clasificando estas opiniones expresamente como “causa de exclusión del tipo”, v. gr., CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 334; y ARIAS SENSO, M. A.: “Delitos contra la Hacienda Pública: subtipos agravados y regularización fiscal”, en *Revista de Actualidad Penal*, nº 32, septiembre de 1999, p. 636. Para mayor abundamiento sobre el concepto “defraudar” como verbo rector de las conductas típicas expresas en el tipo (si bien en relación con el delito fiscal), vid.: AYALA GÓMEZ, I.: “Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en Octavio de Toledo y Ubieto, E. (dir. y coord.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 102 y ss.

¹⁹⁸ Vid.: Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, pone de manifiesto, apartado II.

¹⁹⁹ MARCHENA GÓMEZ, *El pago moroso como acción típica defraudatoria en el delito fiscal...* cit., p. 236.

²⁰⁰ *Ibidem.*, p. 237.

Estas teorías que otorgan a la regularización la naturaleza jurídica de causa de atipicidad o de elemento negativo del tipo han sido tradicionalmente minoritarias en el seno de la doctrina penal²⁰¹. No obstante, tras la aprobación de la LO. 7/2012, de 27 de diciembre, última reforma operada en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, la idea de que la regularización pueda constituir un elemento negativo del tipo de defraudación o causa de atipicidad de la misma, ha regresado al primer plano de la discusión²⁰², hasta el punto de que algunos autores, tras la reforma, no han dudado en calificarla como elemento del tipo formulado negativamente, o causa de atipicidad de la defraudación²⁰³.

En este último sentido puede leerse a MANJÓN – CABEZA OLMEDA quien, aún críticamente y matizando su opinión en trabajos posteriores, afirmaba inicialmente que “el actual contenido de la excusa absolutoria pasa a ser un elemento típico negativo

²⁰¹ Así lo entiende también: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.* p. 6.

²⁰² Como señalan SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, pp. 1 – 2, hasta la reforma de 2012 parecía que la doctrina mayoritaria no abrigaba duda sobre la naturaleza jurídica de la cláusula, concebida, de un modo u otro, como causa de exclusión de la punibilidad. Sin embargo, tras la modificación operada, la discusión vuelve a reavivarse, cobrando fuerza la idea de *atipicidad* que se pondría de manifiesto en la institución de la regularización.

²⁰³ Así, v. gr.: DE VICENTE MARTÍNEZ, en Demetrio Crespo (dir.); Maroto Calatayud (coord.), *Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma... cit.*, p. 585; MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 19ª edición, completamente revisada y puesta al día, Valencia, 2013, pp. 971 – 972; RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: “Algunas reflexiones sobre la reforma penal”, en *El Notario del Siglo XXI*, nº 47, enero – febrero de 2013, p. 44 (si bien críticamente); MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Regularización fiscal y responsabilidad penal... cit.*, pp. 222 – 223, entendiendo, en relación al delito fiscal, que su tipificación “se ve alterada toda vez que se exige un elemento negativo: no haber regularizado”; MUÑOZ CUESTA, J.: “La reforma del delito fiscal operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11, 2013, en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>, entendiendo que “la regularización [...] pasa de ser una excusa absolutoria una vez consumado y cometido el delito a un elemento del tipo, que lleva consigo la inexistencia del delito”; APARICIO DÍAZ, *La nueva reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, cit.*, pp. 17 – 18, considerando que tras la reforma de 2012 la regularización pasa de ser un supuesto de exclusión de la punibilidad en atención a consideraciones policriminales a “constituir un elemento del injusto típico que, si concurre, impide la existencia misma del delito”; CALVO VÉRGEZ, *El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012... cit.*, pp. 53, 54, y 59 (si bien en algunos momentos de la exposición de la teoría de este último autor, su postura varía; así por ejemplo en la p. 55 puede leerse: “debido al desarrollo de un comportamiento *post* delictivo el legislador opta por no penar dicho comportamiento inicial por razones de política criminal [...] la conducta del obligado que regulariza elimina la existencia de un comportamiento antijurídico [...] la regularización constituye una causa de levantamiento de la pena que debe incardinarse en el campo de la punibilidad [...]”); LOZANO ORTIZ, J. C.: “Aspectos penales de la lucha contra el fraude a la Seguridad Social”, en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, nº 104, 2013, p. 90 (considerando que “la regularización deja de ser excusa absolutoria y al incluirse en el tipo excluye la responsabilidad penal en caso de producirse”); El Mismo, “El nuevo delito contra la Seguridad Social”, en Camino Frías, J. J. (coord.), *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013, p. 356; y MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública”, en *Tribuna Fiscal*, nº 263, noviembre – diciembre de 2012, en: <http://revistas.laley.es>.

y, con ello, la regularización se convierte en un supuesto de atipicidad”²⁰⁴. También CALVO VÉRGEZ, analizando el contenido de la LO. 7/2012, opina que “a la luz de la presente reforma se incluye la regularización como un elemento integrante del tipo”²⁰⁵. Como añade el último autor citado, la nueva redacción dada al instituto de la regularización responde al interés del legislador por superar el anterior mecanismo de las excusas absolutorias, integrando a la regularización dentro del propio tipo penal: “la regularización pasa a constituir un requisito necesario para que pueda estimarse que la conducta no es constitutiva de delito”²⁰⁶. En semejante línea de pensamiento MUÑOZ CONDE considera que, con apoyo en el preámbulo de la LO. 7/2012, la regularización se configura “no ya como una simple causa de exclusión de la penalidad o excusa absolutoria, sino como una causa de exclusión de la tipicidad misma del delito”²⁰⁷. Incluso autores que tradicionalmente han negado a la regularización la naturaleza de causa de atipicidad afirman que, tras la reforma, aquella “pasa ahora a ser un elemento del tipo”²⁰⁸.

Ahondando en la línea anterior, MUÑOZ CUESTA considera que con esta nueva concepción de la regularización la defraudación pasa a considerarse como “un delito en estado latente”, pues el fraude cometido permanece oculto provisionalmente hasta que se produce alguna de las denominadas *causas de bloqueo* que impiden la regularización. De este modo la consumación del delito queda en suspenso hasta que finalice toda posibilidad de regularizar válidamente. Añade el autor que con esta nueva configuración “nace una categoría nueva en la consumación de los delitos, innovadora a todas luces y justificada por razones de política criminal”. Sin embargo, MUÑOZ CUESTA entiende que el plazo de prescripción debe empezar a contar desde el

²⁰⁴ MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Regularización fiscal y responsabilidad penal... cit.*, p. 222. Como alertamos en el texto, hay que indicar que la autora modifica en posteriores pronunciamientos su opinión originaria al cambio legal producido considerando que “la regularización prevista sigue siendo un caso de comportamiento posterior a la consumación que impide la pena, a pesar de darse todos los elementos del delito; por tanto seguimos encontrándonos ante una excusa absolutoria” (vid.: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 835; y La Misma, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, pp. 153 y ss.).

²⁰⁵ CALVO VÉRGEZ, *El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012... cit.*, p. 53.

²⁰⁶ *Ibidem.*, p. 59.

²⁰⁷ MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial, (19ª edición), cit.*, p. 971. En exclusiva referencia a la defraudación a la Seguridad Social, vid. p. 983.

²⁰⁸ DE VICENTE MARTÍNEZ, en Demetrio Crespo (dir.); Maroto Calatayud (coord.), *Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma... cit.*, p. 585 (si bien críticamente: p. 586).

momento mismo del fraude, esto es, desde su “consumación provisional”²⁰⁹. No obstante, sobre los problemas que esta teoría puede generar en materia de consumación y prescripción delictiva nos pronunciaremos más adelante, en el apartado de críticas.

Para entender por qué esta postura ha cobrado fuerza de nuevo se hace necesario analizar la nueva configuración de la cláusula de regularización dada por medio de la normativa últimamente apuntada.

El Anteproyecto de Ley Orgánica que finalmente alumbraría la LO. 7/2012, regulaba el nuevo artículo 307,1 CP. de la forma siguiente: “El que, por acción u omisión, **defraude a la Seguridad Social** eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 50.000 euros, **y no hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo**, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”. Como puede colegirse, parece claro que la intención del legislador, al menos en lo que se corresponde con el texto del Anteproyecto, era la de configurar la regularización como un auténtico elemento del tipo penal (elemento formulado en sentido negativo), de tal manera que para poder imputar el delito se hacía necesario (1) la defraudación a la Seguridad Social por cualquiera de las modalidades previstas, siempre que se superase la cuantía de 50.000 euros, y (2) la no – regularización de su situación²¹⁰.

En este sentido, el Informe de la Fiscalía General del Estado al Anteproyecto, de fecha de 7 de junio de 2012, entendió que para la figura de la regularización en el delito de fraude contra la Seguridad Social resultaban de análoga aplicación las consideraciones efectuadas sobre el mismo instituto en el delito fiscal, respecto del cual informó lo siguiente: “la regularización de la situación tributaria actualmente

²⁰⁹ ; MUÑOZ CUESTA, *La reforma del delito fiscal operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre*, cit., en <http://aranzadi.aranzadigital.es>

²¹⁰ Vid. ampliamente: GALLEGO SÁNCHEZ, G.: “La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: regularización fiscal” (en: http://www.elderecho.com/penal/reforma-delitos-Hacienda-Publica-regulacion_11_494305002.html); y VIDALES RODRÍGUEZ, *Derecho penal del amigo... cit.*, pp. 275 – 276.

configurada como una excusa absolutoria en el apartado 4 (al que se remite a estos efectos), pasa a ser, junto con la defraudación a la Hacienda Pública en cuantía que exceda de los 120.000 euros, un elemento del tipo. De forma que el tipo básico del denominado “delito fiscal” queda configurado por la concurrencia de dos elementos: 1º. la conducta de quién defrauda a la Hacienda Pública en una cantidad superior a la expresada y, además, 2º. no regulariza su situación. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 en el que se suprimen las menciones a la regularización como excusa absolutoria”²¹¹. Lo anterior, trasladado al delito de defraudación a la Seguridad Social, conducía a afirmar que la figura de la regularización, tal cual se planteaba en el anteproyecto artículo 307 CP., dejaba de ser una excusa absolutoria y se convertía en un elemento típico formulado negativamente²¹², de manera tal que el delito se afirmaba con la concurrencia de los dos elementos citados: la conducta defraudadora, y la no regularización.

En el Informe citado la Fiscalía añadía, además, lo siguiente: “este Consejo Fiscal valora positivamente tal modificación, toda vez la actual configuración de la regularización de la situación tributaria como excusa absolutoria sólo puede entenderse si se hace una interpretación muy amplia de esta causa de exención de responsabilidad penal, la cual no existe en el momento de producirse la conducta delictiva. Por tanto, se estima acertada su inclusión como uno de los elementos que conforman el tipo básico del “delito fiscal” descrito en el artículo 305 del Código Penal. Entendemos que esta nueva regulación también propicia la posibilidad de que la regularización produzca sus efectos exclusivamente en el plano administrativo, liberando a la autoridad tributaria del trámite de presentar denuncia ante el Ministerio Fiscal con relación a conductas que, con posterioridad a la interposición de la querella, quedaban automáticamente archivadas, posibilidad que además se extiende al no infrecuente supuesto previsto en el párrafo 2º del apdo. 4, relativo a la satisfacción de las deudas tributarias aún cuando hubiera prescrito el derecho de la Administración a su determinación en la vía administrativa”. Opinión que *mutatis mutandis* puede hacerse extensible a la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social. En síntesis: la Fiscalía

²¹¹ Cfr.: Informe del Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en materia de delitos contra la Hacienda Pública, contra la Seguridad Social, contra los derechos de los trabajadores, falsificación de certificados y malversación).

²¹² FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 372, marzo de 2014, p. 45.

General del Estado se mostraba conforme al cambio legislativo y a la concepción del instituto de la regularización como elemento negativo del tipo penal (lo que llama poderosamente la atención teniendo en cuenta el cambio de criterio que se produce respecto de la opinión que este mismo órgano vertía en la Consulta FGE. 4/1997, de 19 de febrero, en que podía leerse: “la tesis de que el delito todavía no se ha consumado cuando el sujeto regulariza plantearía enormes problemas: se dejaría la consumación al albur de un hecho ajeno al sujeto activo cual es la producción de cualquiera de los supuestos que cierran la posibilidad de una regularización y se haría imposible la prescripción del delito [...] al no consumarse hasta que las actuaciones se dirigieran contra el culpable”²¹³).

El Consejo General del Poder Judicial (en uso de su competencia para informar sobre determinados Anteproyectos de ley²¹⁴) se mostró crítico con el cambio que se proponía con el Anteproyecto en este extremo de la norma, relativo a la regularización²¹⁵. En el Informe del CGPJ. de fecha de 28 de junio de 2012 podía leerse: “[...] la siguiente novedad versa, al igual que acontece con el delito contra la Hacienda Pública, sobre la consideración de la falta de regularización como un elemento integrante del tipo, de manera que el delito sólo se entenderá consumado si el infractor no hubiera regularizado su situación ante la Seguridad Social, es decir cuando no proceda al completo reconocimiento y pago de la deuda, con anterioridad a que se le haya notificado la iniciación de las actuaciones inspectoras para la determinación del débito indicado o, en su defecto, a que el Ministerio Fiscal o el letrado de la Seguridad Social interponga denuncia o querrela por tales hechos. Sobre esta cuestión ya se han efectuado las consideraciones pertinentes en el apartado correspondiente al delito contra la Hacienda Pública, por lo cual huelgan comentarios adicionales al respecto”. De nuevo aquí la opinión se dicta por analogía con lo expuesto en la regularización en el delito

²¹³ Cfr.: Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, pone de manifiesto, apartado II.

²¹⁴ El art. 108 de la Ley Orgánica del Poder Judicial señala lo siguiente: “El Consejo General del Poder Judicial deberá informar los anteproyectos de leyes y disposiciones generales del Estado y de las Comunidades Autónomas que afecten total o parcialmente a alguna de las siguientes materias: [...] e) Normas procesales o que afecten a aspectos jurídico – constitucionales de la tutela ante los Tribunales ordinarios del ejercicio de derechos fundamentales y cualesquiera otras que afecten a la constitución, organización, funcionamiento y gobierno de los Juzgados y Tribunales”.

²¹⁵ Analizando el pronunciamiento de este órgano: FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., p. 45; y BELTRÁN GIRÓN, F.: “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, en *Carta Tributaria*, nº 19 – 20, noviembre de 2012, p. 14.

fiscal, respecto de la cual puede leerse que “el Anteproyecto pretende transmutar la naturaleza jurídico penal de la citada regularización al considerar la falta de regularización como un elemento integrante del tipo penal, de manera que el delito contra la Hacienda Pública sólo deberá entenderse consumado cuando se verifique la defraudación, a través de cualquiera de las modalidades descritas, y, además, el sujeto activo no lleve a cabo la regularización”. A juicio del CGPJ., no obstante, la regularización “debe ser reconducida a la categoría de las denominadas excusas absolutorias, figura esta que impide la imposición de la pena, pero no excluye la antijuridicidad de la conducta ni la culpabilidad del autor”, por lo que “se considera adecuado seguir contemplando la regularización tributaria y, por ende, las restantes regularizaciones a que alude el Anteproyecto, como excusa absoluta”. Y ello porque, como se hace constar en el Informe, existiría una objeción primordial que pudiera oponerse a la concepción de la figura como causa de atipicidad: al alargamiento *de facto* del plazo de prescripción establecido, toda vez que el inicio del cómputo de éste no se identifica con la materialización de la defraudación, sino cuando acontezca alguna causa de bloqueo, lo que conllevaría asumir un alto grado de incertidumbre sobre el cómputo de la prescripción, que ya no dependería del comportamiento del sujeto activo sino de terceros sujetos. Como señaló el CGPJ., “esta contingencia no se compadece con los principios de certeza y seguridad que son propios del Derecho penal, pues el hecho de que el inicio del cómputo de la prescripción quede al albur de la decisión de iniciar actuaciones de comprobación e investigación o, en su caso, de interponer querrela o denuncia, no se ajusta a la exigencia de seguridad jurídica ínsita al ordenamiento penal”. Se añadió además que “para determinar la operatividad de la prescripción del delito contra la Hacienda pública, inexorablemente se debe tomar como “dies a quo” el momento de la consumación del delito o, en su caso, la ejecución inacabada, sin que a estos efectos tenga relevancia alguna la eventual regularización [...] habida cuenta que, desde una perspectiva dogmática, la exención de responsabilidad penal que estatuye el citado precepto en nada incide sobre la comisión del delito”²¹⁶.

Con el texto del Anteproyecto parecía claro que el legislador pretendía dotar a la regularización de naturaleza jurídica de elemento negativo del tipo penal o causa de

²¹⁶ Cfr.: Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012, al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, d 23 de noviembre, del Código Penal.

atipicidad²¹⁷. Así, como podía leerse en la Exposición de Motivos del Anteproyecto: “una primera modificación de carácter técnico es la que prevé que la regularización de la situación tributaria pase a ser un elemento del tipo delictivo en lugar de una excusa absolutoria con el fin de que pueda ser apreciada por la Administración”²¹⁸. Este cambio

²¹⁷ MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, p. 154.

²¹⁸ La *ratio* de la modificación de esta institución parecía estribar en la necesidad de evitar la denuncia ante los juzgados de aquellos obligados que regularizasen su situación de forma completa y voluntaria, tal como se desprende de la Exposición de Motivos del Anteproyecto, y también del Informe de la FGE. Sin embargo, como bien advierten SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 5, para alcanzar tales objetivos no se hace necesario convertir la regularización en una causa de atipicidad: “tal objetivo carece de base, en tanto que la condición de excusa absolutoria, de causa de exclusión o levantamiento de la pena, que trata de superarse, no implica automáticamente que haya de intervenir la Administración de Justicia. Y ello porque, como ya advirtiera en su informe el CGPJ, carece de sentido un proceso penal meramente indagatorio sin posibilidad de acordar consecuencias jurídicas. No hacía falta, por tanto, haber complicado técnicamente el delito con la reforma para no cambiar nada en el aspecto perseguido”. Por otra parte, como también hacen notar estos autores, “no por instaurar una especie de atipicidad sobrevenida por el cumplimiento extemporáneo se bloquean eventuales procesos penales. En efecto, bien determine la regularización la atipicidad, bien sólo la exención de pena, en caso de controversia entre el contribuyente y la Administración, o de duda en general (por parte de terceros, acusación popular, e incluso Ministerio Fiscal) sobre si concurre o no efectivamente una regularización completa y satisfactoria, la consecuencia es la misma: inicio de un proceso penal. Es decir, tampoco a este respecto se gana nada con el supuesto cambio de naturaleza jurídica”. Otro efecto que probablemente se quisiera pretender con la reforma de 2012, intentando conducir la regularización al ámbito de las causas de atipicidad, reside en el hecho de que, no habiéndose generado con la actuación defraudadora del sujeto ganancias procedentes de una “actividad delictiva” (pues al ser atípica la actuación, ésta no puede ser considerada delictiva), dicha defraudación no daría lugar al delito de blanqueo de capitales, que actualmente resulta de posible comisión por parte del propio autor de los delitos previos, mediante la simple *posesión* (el denominado ‘autoblanqueo’). De otro modo se podría desmotivar la regularización, toda vez que la misma podría suponer una autodenuncia por delito de blanqueo de capitales (vid.: FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales, cit.*, pp. 45 y ss.; y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 6). En este último sentido, analizando la cláusula en el delito fiscal, DEL ROSAL BLASCO, B.: “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 24, 11 a 17 de febrero, 2013, pp. 15 – 16, advierte que de prosperar una interpretación de la cláusula de regularización como causa de atipicidad (a juicio del autor, interpretación sumamente cuestionable) nos encontraríamos ante una peculiar forma de hacer política – criminal. Si se concibe a la cláusula como elemento del tipo formulado negativamente, entonces con la regularización se impide el nacimiento del tipo penal, y por tanto la existencia misma del delito. Si esto es así, “técnicamente, la adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión del importe de la cuota no ingresada no es blanqueo porque ese importe no tiene su origen o no procede de una actividad delictiva. Sin embargo, si no se regulariza y la Administración [...] inicia actuaciones, o se querrela el Ministerio Fiscal, etc. – y este es otro estímulo para regularizar –, al obligado tributario no sólo se le va a perseguir por el delito fiscal sino, también, por blanqueo de capitales”. También se ha referido a este efecto BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 5 – 6, para quien el Gobierno se vio en la tesitura de modificar estos delitos puesto que era necesario “no desalentar a los que querían regularizar”. Para el autor “la solución al problema práctico consistía, por lo tanto, en el alcance de la regularización, es decir en si ésta determinaba sólo la exclusión de la punibilidad por delito fiscal, sin afectar al carácter delictivo de la elusión [...] o en si la regularización excluía no sólo la punibilidad, sino también el carácter delictivo de la conducta no punible. Sólo en este último caso el dinero ahorrado por el evasor fiscal no procedería de una actividad delictiva y quedaría excluida la aplicación del art. 301 CP.” (p. 6). Para BACIGALUPO, sin embargo, constituye esta reforma un desacierto dogmático y lógico, poco afortunado, pues a su juicio era posible optar por una solución dogmáticamente más correcta: reconocer, con cierto sector de la doctrina, que el concurso entre delito fiscal y blanqueo de capitales no constituye un concurso real sino un concurso aparente de leyes (art. 8º, 3ª CP.: consunción), entendiendo que el

propuesto por el Anteproyecto no parecía dar lugar a dudas sobre la naturaleza del

delito de blanqueo de capitales constituye un acto posterior copenado del delito fiscal, por lo que “si esas acciones ya están copenadas en la pena del delito fiscal, una nueva punibilidad comporta la violación del principio ne bis in idem” (p. 6). Ampliamente sobre esta cuestión, cfr.: BACIGALUPO, E.: *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Ed. Civitas, Navarra, 2012. En semejante sentido alertó VAN DEN EYNDE ADROER, *Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, (<http://www.pensamientopenal.com.ar/articulos/reforma-delitos-contra-hacienda-publica-seguridad-social-operada-ley-organica-72012>), a quien puede leerse: “hay muchas razones para creer que una de las finalidades buscadas por el legislador a la hora de introducir la regularización con su nueva concepción de ‘elemento del tipo’ fue precisamente la de dar lugar a la atipicidad penal y, ante la inexistencia de delito fiscal, evitar la posibilidad de cometer con base a éste un segundo delito de blanqueo de capitales”. El autor concluye afirmando que esta es la verdadera finalidad de la reforma de la regularización, si bien matizando, en una dirección aproximada pero diferente a la de BACIGALUPO, que “hubiera sido más fácil mantener la excusa absolutoria y expresamente regular sus efectos sobre el delito de blanqueo de capitales, dotando a la regularización de un efecto extensivo sobre el blanqueo”. De esta última opinión también son: IGLESIAS RÍO, M. A.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 829; y VIDALES RODRÍGUEZ, *Derecho penal del amigo... cit.*, pp. 277 y ss.; Sobre el delito fiscal como antecedente de las conductas de blanqueo de capitales, cfr.: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Ganancias criminales y ganancias no declaradas (el desbordamiento del delito fiscal y del blanqueo)”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.), *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 689 y ss.; y La Misma: “Un matrimonio de conveniencia: blanqueo de capitales y delito fiscal”, en *Revista de Derecho Penal*, nº 37, 2012, pp. 9 y ss. Vid. tb.: BLANCO CORDERO, I.: “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, nº 13, año 2011, pp. 1 y ss. Resulta de interés también el trabajo de: FERNÁNDEZ CRUZ, J. A.: “Fraude fiscal y lavado de capitales: tax fraud and money laundering”, en *Política criminal: revista electrónica semestral de políticas públicas en materias penales*, nº 7, 2009, pp. 1 – 19. Por su parte, alejándose de esta estrecha relación entre defraudación y blanqueo de capitales, MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Regularización fiscal y responsabilidad penal... cit.*, pp. 216 y ss., considera en relación a esta cuestión en el ámbito del art. 305 CP. que “la posibilidad de admitir un delito de blanqueo respecto de la cuota tributaria defraudada no es pacífica y creo que debe rechazarse”. Si bien, como matiza esta autora, de admitirse la tesis de que es posible el blanqueo que trae causa de una defraudación anterior, entonces tendría cobraría pleno sentido que la regularización se convirtiese en un elemento del tipo formulado negativamente: “naturalmente la regularización no alcanza al inevitable delito de blanqueo que, según las tesis aquí rechazadas, comete el defraudador por autoposesión de la cuota defraudada. De aceptarse lo anterior y, caso de regularizar el defraudador su situación tributaria, desaparecería la responsabilidad por delito fiscal [...] pero no por blanqueo (vid. p. 219). En la misma dirección se pronuncia: MUÑOZ CUESTA, J.: “El delito de blanqueo de capitales. Alcance después de la reforma del art. 301 por LO 5/2010: autoblanqueo y delito fiscal”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 2, 2013, en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>; En contra del pensamiento de la autora se muestra, v. gr.: VAN DEN EYNDE ADROER, *Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, (<http://www.pensamientopenal.com.ar/articulos/reforma-delitos-contra-hacienda-publica-seguridad-social-operada-ley-organica-72012>), considerando que “la posibilidad de que el blanqueo se de sobre un previo delito fiscal no sólo encaja dentro de la literalidad del artículo 301 CP. tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010 sino que específicamente ha sido propugnada por el Tribunal Supremo en su reciente STS 974/2012, de 5 de diciembre (Caso *Ballena Blanca*, Fundamento Jurídico 37º). Sobre este particular resulta de utilidad la lectura de: CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente del delito de blanqueo de capitales”, en *Boletín del Colegio de Abogados de Madrid*, nº 37, septiembre de 2007. En la jurisprudencia, sobre la relación entre delito fiscal y blanqueo de capitales, vid.: STS 152/2007, de 23 de febrero, Sala 2ª (Tol 1050610); y STS 202/2007, de 20 de marzo, Sala 2ª (Tol 1124050). También FERRÉ OLIVÉ ha considerado que este tipo de delitos (si bien el autor sólo se refiere al fraude fiscal) no pueden constituir una actividad delictiva previa que de lugar al blanqueo de capitales; en su opinión “la cuota defraudada no es una ganancia sino un ahorro y, por lo tanto, no responde a la literalidad de bien que tiene su origen en una actividad delictiva” (vid.: FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., p. 48).

precepto: el instituto de la regularización pasaba a tener naturaleza jurídica de elemento negativo del tipo, constituyéndose como una auténtica causa de atipicidad²¹⁹, opinión que, como se ha podido comprobar, mantenía también la FGE.

A pesar de que lo anterior era bastante claro, las dudas se reavivan cuando el legislador presenta el texto del Proyecto de Ley Orgánica 121/000017, modificadora del Código Penal en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social²²⁰, texto que finalmente dio lugar a la LO. 7/2012, de 27 de diciembre (que modificó el delito de defraudación a la Seguridad Social, así como el instituto de la regularización). Y ello porque el legislador optó por modificar nuevamente el precepto, omitiendo además cualquier referencia en la Exposición de Motivos a la posible concepción de la cláusula como elemento negativo del tipo penal. El art. 307,1 CP. (actualmente en vigor) quedaba redactado de la siguiente manera: “el que, por acción u omisión, **defraude a la Seguridad Social** eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de cincuenta mil euros **será castigado** con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía **salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo**”.

A efectos de analizar cuál es la naturaleza jurídica de la cláusula, no resulta en modo alguno baladí que el Proyecto sustituyese “y no hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo” por “salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo”. Como señala SANZ DÍAZ – PALACIOS, la nueva redacción del artículo en el Proyecto que se envió a Cortes y después se aprobó, podría revelar una finalidad bien distinta a la inicialmente pretendida en el Anteproyecto (en lo

²¹⁹ Vid. ampliamente: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español...* cit., pp. 153 y ss.

²²⁰ Cfr.: Proyecto de Ley Orgánica 121/000017, Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 17.1/2012, de 7 de septiembre de 2012.

que se refiere a la naturaleza jurídica de la cláusula)²²¹. Más aún teniendo en cuenta que la Exposición de Motivos del Proyecto, recogida después por la LO. 7/2012, reconocía una “nueva configuración de la regularización” que debe concebirse como el “pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación *consumada* con el inicial incumplimiento”. Es decir: en la Ley finalmente aprobada se reconocía que la defraudación ya estaba consumada cuando entraba en juego la regularización. No obstante, también la Exposición de Motivos de esta Ley apuntaba que en el instituto de la regularización del art. 307,3 CP. se procedían a suprimir “las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria”, lo que unido al hecho de que el actual art. 307,1 CP. *in fine* incorpora la referencia “salvo que hubiere regularizado su situación”, mantiene vivo el debate sobre la naturaleza jurídica del precepto. Esta nueva configuración del delito ha conducido a algunos autores a mantener que, tras la reforma, únicamente se incurre en el tipo penal de la defraudación cuando se cometa esta y no se haya procedido a regularizar, por lo que la regularización ostentaría naturaleza de causa de atipicidad o elemento del tipo formulado en términos negativos²²².

Aunque en comparación con el texto del Anteproyecto no resulte hoy tan claro que la cláusula posea naturaleza jurídica de elemento negativo del tipo, lo cierto es que la actual ubicación de la regularización en el seno del propio tipo penal recogido en el art. 307,1 CP., así como la existencia de un importante antecedente normativo, cual es el Anteproyecto de Ley, y de ciertas expresiones de la Exposición de Motivos, pueden dar lugar a dudas que conduzcan a entender que esta cláusula constituye una causa de atipicidad en el delito de defraudación a la Seguridad Social.

2. Críticas a la teoría.

Se han formulado a estas tesis importantes objeciones desde distintos puntos de vista. A continuación se analizan las principales críticas al respecto. Se añade, además, una crítica adicional que puede resultar al analizarse la naturaleza jurídica de la

²²¹ SANZ DÍAZ – PALACIOS, J. A.: “Reflexiones sobre la reforma del Código Penal en materia de lucha contra el fraude tributario”, en *Diario La Ley*, año XXXIII, semanal 12, 19 a 25 de noviembre, 2012, p. 18.

²²² Vid.: CALVO VÉRGEZ, *El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012... cit.*, p. 54.

institución de la tentativa y, más concretamente, del desistimiento del hecho, figura con la cual guardaría gran semejanza la regularización según la teoría expuesta.

2.1. El momento de consumación delictiva.

La primera de las objeciones hecha en falta una mayor argumentación en dirección a probar el punto de partida de la doctrina expuesta, esto es, que el delito se consuma en el momento en que afloran las causas de bloqueo. En efecto, si lo anterior no se acredita, entonces el argumento en contra consiste en negar la mayor y entender que la cláusula de regularización opera una vez se ha consumado el delito. Tradicionalmente la mayoría de la doctrina ha considerado que la regularización entra en juego una vez perfeccionado el delito, esto es, en un instante posterior a su consumación, por lo que en ningún caso podría considerarse a esta institución como causa de atipicidad o elemento negativo del tipo penal²²³. Además, como apuntan

²²³ En este sentido se pronunció la Consulta FGE. 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, en su apartado II, entendiéndose que “la regularización es una conducta que se produce una vez ya cometido o consumado el delito”. En la doctrina, cfr. en este sentido, entre otros: GÓMEZ PAVÓN, P.: “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.), *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 575; La Misma: “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español”, en *Derecho penal mínimo: revista de análisis jurídico penal*, nº 9, julio de 2012, p. 134; FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit. pp. 45 y 76; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. p. 253; La Misma: “El tratamiento del comportamiento postdelictivo en el Código Penal español: especial referencia a la renuncia de pena ante delitos consumados”, en *Actualidad Penal*, nº 5, año 2003, p. 162; IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.* p. 282; El Mismo: “Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización en el delito de defraudación tributaria”, en *Revista de Derecho Penal*, nº 13, septiembre de 2004, p. 71; BRANDÁRIZ GARCÍA, J. A.: *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 569 y 660; El Mismo, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.* pp. 6 – 7; El Mismo: “La protección penal del patrimonio de la Seguridad Social. Notas de derecho comparado”, en Quintero Olivares, G., Morales Prats, F., (coords.): *El nuevo derecho penal español. Estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2001, p.1051; El mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 67; MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: *El delito de defraudación a la Seguridad Social. Régimen legal criterios jurisprudenciales*, Ed. Práctica de Derecho S. L., Valencia, 2002, pp. 169 y 182; El Mismo: “Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social”, en *Revista Actualidad Penal*, nº 28, julio de 1996, pp. 528 – 530; SALAS DARROCHA, J. T.: “La consumación del delito fiscal”, en *Revista de Actualidad Penal*, nº 7, febrero de 2001, p. 119; CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “Consumación y prescripción del delito fiscal”, en *Revista de Actualidad Penal*, nº 10, marzo de 2000, p. 225; El Mismo: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, pp. 238 – 240; MORALES PRATS, F.: “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Quintero Olivares, G. (dir.), Morales Prats, F. (coord.): *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, 9ª edición, Navarra, 2011, p. 1113; DE URBANO CASTRILLO, E., NAVARRO SANCHÍS, F. J.: *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2009, p. 263; BLANCO CORDERO, I.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Eguzkilo, Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, nº 14, San Sebastián, diciembre de 2000, p. 27; SIMÓN ACOSTA, E.: *El delito de defraudación tributaria*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 108; RODRÍGUEZ LÓPEZ, P.: *Delitos contra la Hacienda*

MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, al encontrarnos ante un tipo penal ya perfeccionado, en el que la fase de tentativa ha concluido “conceptualmente, no cabe el desistimiento del delito consumado”²²⁴. Los partidarios de la tesis que sitúa el momento de consumación del tipo penal previsto en el art. 307,1 CP. en un instante anterior a la intervención de la Administración, entienden que la figura de la regularización tampoco puede ser, por tanto, un mecanismo semejante al del desistimiento en la tentativa²²⁵.

Pública y contra la Seguridad Social, Ed. Bosch, Barcelona, 2008, p. 149; CARDONA TORRES, J.: *Derecho penal parte especial*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010, pp. 348 – 349; GARCÍA PÉREZ, O.: *La punibilidad en el Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 197; BOIX REIG, J., MIRA BENAVENT, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 89, 91 y 113; BRANDÁRIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 569; FARALDO CABANA, P.: *Las causas de levantamiento de la pena*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 215; MARTÍNEZ PÉREZ, C.: “El delito de defraudación tributaria”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación penal, T. VII*, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1986, pp. 292 y ss.; CUGAT MAURI, M., BAÑERES SANTOS, F.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J., (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A., *Derecho penal español, parte especial (II)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 821 – 822; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, en *Revista Jurídica Española La Ley*, nº 7, T. VII, 2000, p. 1476; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...* cit. p. 157; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: en Serrano González de Murillo, J. L., Cortés Bechiarelli, E., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Edersa, Madrid, 2002, pp. 85 – 86; DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “Derecho Penal de la Seguridad Social”, en *Revista de Derecho Social*, nº 3, 1998, pp. 112 y 114; ÁLVAREZ MORENO, *Los delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 44; SUÁREZ GONZÁLEZ, C.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Bajo Fernández (dir.), *Compendio de Derecho penal (parte especial), Volumen II*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998, p. 606; LASCURAIN SÁNCHEZ, J. A.: “Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización”, en *Problemas específicos de la aplicación del Código Penal*, Ed. Manuales de Formación Continuada, CGPJ, Madrid, 1999, p. 366; PÉREZ MANZANO, M., MERCADER UGUINA, J. R.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.), *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1997, pp. 211 y ss., y 227; RODRÍGUEZ RAMOS, L.: *Secundariedad del Derecho Penal económico*, Ed. Colex, Madrid, 2001, p. 55; RODRÍGUEZ – PIÑERO ROYO, M., QUINTANAR DÍEZ, M.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.), *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1997, p. 156; MERINO JARA, I., SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., *El delito fiscal*, Ed. Edersa, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2004, pp. 132 y 135; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 115 y 150 y ss.; y El Mismo, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., pp. 689 y ss. También en relación al delito de fraude de subvenciones, en que se contempla igualmente la figura de la regularización (aunque con ciertas particularidades respecto de la que aquí está siendo analizada), se ha afirmado que la naturaleza de la misma no puede ser la del desistimiento del hecho intentado, puesto que la actuación regularizadora operaría ya sobre un delito consumado (así, v. gr., PEDREIRA GONZÁLEZ, F. M.: “El perfeccionamiento de la tipicidad del fraude de subvenciones”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Álvarez García, F. J., Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A. (coords.), *La adecuación del Derecho Penal español al ordenamiento de la Unión Europea. La política criminal europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 611).

²²⁴ MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., p. 132. Misma opinión en: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones...* cit., p. 2.

²²⁵ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. p. 253.

Estando de acuerdo esta doctrina en la idea de que el delito ya se ha perfeccionado cuando entra en juego la regularización, las tesis mantenidas al respecto sobre el concreto momento de consumación delictiva suelen variar, dependiendo de la concepción que se tenga sobre el interés jurídico tutelado en el tipo penal de defraudación a la Seguridad Social, si bien dicho instante no se sitúa nunca más allá del transcurso del plazo legal fijado para el cumplimiento voluntario de la obligación de cotización²²⁶. Este sector parte de una misma idea común: la institución prevista en el art. 307,3 CP. operaría tras la existencia de un comportamiento típico, antijurídico y culpable, por lo que se configuraría como un comportamiento postdelictivo²²⁷. La existencia de un delito ya consumado cuando entra en juego la regularización impediría concebir a la cláusula como causa de atipicidad o como elemento negativo del tipo. Incluso la LO 7/2012, última Ley modificadora del delito y de la regularización, en su Exposición de Motivos indicaba que la regularización es el “verdadero reverso del delito”, que supone el “pleno retorno a la legalidad”, y que pone fin a la lesión (provisional, dice el texto) del bien jurídico “producida por la defraudación consumada

²²⁶ Las diferentes posturas sobre el momento de consumación en el delito de defraudación a la Seguridad Social han sido recogidas *supra* en el Capítulo I de esta investigación, por lo que debemos remitirnos a éste lugar para su contraste. A pesar de los distintos matices hechos por unas y otras doctrinas (sobre todo teniendo en cuenta el bien jurídico que se tutela en este tipo penal), el momento de consumación delictiva se identificaba de la siguiente manera: respecto de la primera modalidad, consistente en la elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta, un sector entiende que el delito se consuma con la presentación de la liquidación fraudulenta o engañosa ante la Seguridad Social (modalidad activa), o bien con la ausencia de presentación de dicha liquidación en el plazo legal establecido para ello (modalidad omisiva). Algunos, sin embargo, entendían que sólo el transcurso del plazo permitía apreciar la consumación del delito (con independencia de que anteriormente se hubiese presentado la declaración engañosa). Por lo que se refiere a la segunda modalidad, referida a la obtención indebida de devoluciones, unos autores identificaban la consumación en el instante en que se hacía efectivo el pago por parte de la Administración, mientras que otros consideraban que el delito quedaba consumado con la mera presentación de solicitud fraudulenta de las devoluciones. Respecto de la última modalidad, correspondiente al disfrute indebido de deducciones, la mayoría de la doctrina entendía que el momento de consumación se identificaba con la presentación del boletín de cotización correspondiente que ponía de manifiesto una liquidación falsa, aplicando deducciones indebidas, si bien otros autores opinaban que la consumación debía establecerse en el momento en que vencía el plazo estipulado. En aquellos supuestos en que la deducción se había obtenido lícitamente, pero posteriormente se alteraba alguna de las condiciones impuestas para su disfrute, el momento de consumación se fijaba en este último instante del incumplimiento (considerando típica esta modalidad a la luz del verbo *disfrutar*, como expusimos). En cualquier caso, como puede colegirse, se entiende por todos ellos que la regularización es un mecanismo que opera con posterioridad al momento de consumación delictiva (que no se retrasa, en ningún caso, hasta las denominadas “causas de bloqueo” del art. 307,3 CP.). En la doctrina italiana, se mantiene esta opinión también; vid.: GIRONI, E.: “Omesso versamento di ritenute previdenziali e causa sopravvenuta di non punibilità”, en *Diritto Penale e Processo*, 2012, (Banche dati nº. 464).

²²⁷ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación...* cit. p. 182. En el mismo sentido se pronuncia el autor en: *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 536. En esta dirección también: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 575; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 134.

con el inicial incumplimiento”. Tales expresiones son susceptibles de interpretarse como un auténtico reconocimiento del legislador a la existencia de un delito ya consumado cuando entra en juego el instituto de la regularización²²⁸. La misma Exposición de Motivos reconoce que la regularización neutraliza el desvalor del hecho producido con la defraudación²²⁹. *Ergo*, como bien advierten SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA “si cabe afirmar que el desvalor de acción y de resultado desaparecen con la regularización es sólo porque habían surgido previamente”, suponiendo una trampa conceptual sentar la premisa de que la regularización constituye un elemento del tipo formulado en términos negativos, toda vez que ya existiría un delito consumado²³⁰.

Como señalan SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, identificar el instante consumativo en el momento en que se produce el descubrimiento del fraude conllevaría asumir que antes de dicho descubrimiento no existía defraudación, lo que implicaría, según la tesis que postula que la tipicidad surge con la no – regularización, que sólo en el momento en que el sujeto es descubierto nacería el dolo y también la propia defraudación a la Seguridad Social. Sin embargo tal pretensión raya en lo absurdo: el descubrimiento no hace nacer el dolo del autor ni tampoco la propia defraudación, que ya se han producido con anterioridad cuando se ocultó la información debida a la TGSS. o, en cualquier caso, cuando concluyó la posibilidad de cumplimiento en plazo, esto es, cuando se materializó el fraude. “La consumación no puede requerir el elemento adicional de haber sido descubierto, porque el descubrimiento no añade nada, ni subjetiva ni objetivamente, al injusto del hecho”²³¹. El descubrimiento que se produce con las denominadas “causas de bloqueo”, instante en el

²²⁸ Como apuntan SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 7, incluso los propios términos empleados en la Exposición de Motivos de la LO. 7/2012 permiten interpretar la existencia de un delito consumado cuando opera la regularización. En semejante sentido: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial, cit.*, p. 692.

²²⁹ Señala la Exposición de Motivos de la LO. 7/2012, de 27 de diciembre, que este instituto se configura “como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria”.

²³⁰ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 6. En semejante sentido apunta: DOPICO GÓMEZ – ALLER, J.: “La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, en *Iuris: actualidad y práctica del Derecho*, nº 181 – 182, diciembre de 2012, p. 16.

²³¹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 6.

que tendría lugar la consumación según el sector doctrinal apuntado *supra*, no es el momento en que tiene lugar el ataque al bien jurídico protegido, sino que supone una actuación ajena, un hecho futuro e incierto para el sujeto activo, que no depende de la voluntad de éste (ni, por tanto, de su dolo). En la medida en que el hecho del descubrimiento nada añade al injusto, no puede identificarse en éste el momento de la consumación, ni puede considerarse, en fin, que la regularización ostente la naturaleza jurídica de causa de atipicidad o elemento negativo del tipo²³².

Por tanto, como expone CHOCLÁN MONTALVO, el momento de consumación del delito no puede demorarse hasta el instante en que existe un acto por parte de la Administración, porque una vez finaliza el plazo para el cumplimiento voluntario el perjuicio ya se ha producido y no se puede evitar; sin embargo, sí se puede reparar, y es precisamente esa reparación posterior la que tiene el efecto de eliminar la sanción penal a quien ya ha cometido el delito²³³.

En síntesis: esta primera objeción se basa en afirmar la existencia de un delito de defraudación consumado cuando entra en juego el instituto de la regularización, por lo que se hace imposible concebir a ésta como causa de atipicidad o elemento (negativo) del tipo penal²³⁴. De igual manera, no sería posible equiparar la regularización a la figura del desistimiento en la tentativa, pues desde un punto de vista material son figuras diferentes: mientras la institución del desistimiento evita la consumación del delito, la figura de la regularización entra en juego una vez ya se ha consumado éste. O lo que es lo mismo: mientras que el desistimiento se reviste de un carácter preventivo, la figura de la regularización opera *ex – post facto*, esto es, una vez perfeccionado el tipo penal²³⁵.

²³² SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones...* cit., p. 7. Los autores plantean la posibilidad de concebir las cláusulas de cierre como condiciones objetivas de punibilidad.

²³³ CHOCLÁN MONTALVO, *Consumación y prescripción del delito fiscal...* cit., p. 225.

²³⁴ Vid.: BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal...* cit., p. 7. En semejante sentido: IGLESIAS CAPELLAS, *La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones...* cit., p. 19.

²³⁵ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad...* cit., p. 197.

2.2. La posibilidad de no – consumación y la indeterminación del momento de prescripción.

En contra de la teoría de la atipicidad se aducen también razones de índole político – criminal que ponen de manifiesto el riesgo de indeterminación del momento de prescripción del delito que se generaría con la asunción de esta tesis, que además conduciría a dejar en manos de terceros, ajenos al sujeto activo del delito, la consumación del tipo penal²³⁶. De este modo, de concebirse que la regularización constituye un elemento negativo del tipo, entonces se posibilita la producción de una indeseable consecuencia: que el delito finalmente quede sin consumir *sine die*²³⁷.

²³⁶ En este sentido se pronuncian, v. gr.: FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit. pp. 45, 73 y 76; SANZ DÍAZ – PALACIOS, *Reflexiones sobre la reforma del Código Penal en materia de lucha contra el fraude tributario*, cit., p. 18; MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Regularización fiscal y responsabilidad penal...* cit., pp. 222 – 223; La Misma, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social...* cit., pp. 836 – 837; VIDALES RODRÍGUEZ, *Derecho penal del amigo...* cit., p. 276; CALVO VÉRGEZ, *El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012...* cit., p. 54; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., p. 692; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C., PUENTE ABA, L. M. (coord.): *Derecho penal económico y de la empresa*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 296; RODRÍGUEZ MOURULLO, *Algunas reflexiones sobre la reforma penal*, cit., p. 44; VAN DEN EYNDE ADROER, *Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social...* cit., (<http://www.pensamientopenal.com.ar/articulos/reforma-delitos-contra-hacienda-publica-seguridad-social-operada-ley-organica-72012>); BOIX REIG, *Delito fiscal y non bis in idem*, cit., <http://www.uv.es/seminaridret/sesiones2013/nonbisinidem/ponenciaBoix.pdf>; BELTRÁN GIRÓN, *El proyecto de ley de reforma...* cit., p. 14; GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 567 – 568; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. p. 9; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 569 – 570; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. p. 335; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., pp. 132 – 133; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 85; MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 294; ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública...* cit., p. 637; SIMÓN ACOSTA, E.: *El delito de defraudación tributaria*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 108; AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación...* cit., pp. 316 – 317; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 114 – 115; y FENELLÓS PUIGSERVER, V.: “El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código Penal”, en *Crónica Tributaria*, nº 84, año 1997, p. 53. También en esta dirección: Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartado II.

²³⁷ FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit. pp. 45 y 76; MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español...* cit., pp. 154 – 155; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., p. 133. Misma opinión en: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones...* cit., p. 2. También esta opinión: GALLEGO SÁNCHEZ, *La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: regularización fiscal*, cit., (http://www.elderecho.com/penal/reforma-delitos-Hacienda-Publica-regulacion_11_494305002.html) quien, en referencia al delito fiscal, entiende que “es precisamente en este ámbito de la prescripción del delito, en relación con la modificación de la regularización como elemento del tipo, el último de los efectos a tratar, provocado, en mayor medida por la reforma. Y ello por cuanto resulta sencillo deducir

Como advierte CHAZARRA QUINTO, la teoría que interpreta la cláusula del art. 307,1 *in fine* CP. como causa de atipicidad conlleva un importante riesgo consistente en hacer depender la consumación del tipo penal de un acto de la Administración, acto ajeno al propio sujeto activo del delito, exigiéndose o bien la notificación del inicio de actividades inspectoras en contra de éste, o bien la interposición de denuncia o querrela por delito de defraudación a la Seguridad Social, o bien la realización de actuaciones por parte del Ministerio Fiscal o Juez de Instrucción, que permitan al sujeto tener conocimiento formal del inicio de diligencias²³⁸. De este modo se abre la puerta a que la consumación delictiva no se llegue nunca a producir, en tanto no exista descubrimiento de la defraudación. Esta crítica es también mantenida por SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, para quien estos delitos deben entenderse consumados en el último momento del período voluntario de declaración, pues retrasar este momento a la existencia de un acto administrativo colocaría al particular y a la Administración en una “incertidumbre duradera”²³⁹.

Dado lo anterior, la configuración de la regularización como elemento del tipo formulado negativamente acarrearía un efecto ciertamente perverso: la despenalización (*de facto*) del delito de defraudación, al menos en modo transitorio, en tanto el sujeto que ha llevado a cabo la defraudación no sea descubierto, lo que permitiría afirmar la atipicidad de su conducta, quedando la defraudación sin ningún tipo de reproche penal mientras no se produzca alguna de las circunstancias de bloqueo legalmente previstas²⁴⁰. Incluso algún autor proclive a reconocer la naturaleza de causa de atipicidad de la regularización advierte sobre la problemática que en torno a la consumación y al cómputo de la prescripción pudiera generarse con esta modificación; así puede leerse a MANJÓN – CABEZA OLMEDA: “la no regularización como elemento del tipo,

que la exigencia de dicha regularización, como requisito para delinquir, supondrá que hasta que no haya precluido la posibilidad de regularizar [...] cualquier obligado tributario que esté incumpliendo su débito, no cometerá delito”. Coinciden en esta crítica, tras la reforma de 2012: DOPICO GÓMEZ – ALLER, *La reforma del Derecho penal tributario...* cit., p. 16; y SANZ DÍAZ – PALACIOS, *Reflexiones sobre la reforma del Código Penal en materia de lucha contra el fraude tributario*, cit., p. 18.

²³⁸ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. p. 335.

²³⁹ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...* cit. p. 157.

²⁴⁰ VILLAPLANA RUIZ, *¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal*, cit., <http://diariolaley.laley.es>.

supone que mientras que tal regularización sea posible, el delito no estará consumado”, además de posponerse dicha consumación al instante del descubrimiento del hecho²⁴¹.

En el mismo sentido apuntado, MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ advierte de lo criticable que puede resultar el hecho de identificar el momento consumativo con la necesidad de actuación administrativa, también desde un punto de vista esencialmente dogmático: con esta teoría se estaría admitiendo que la consumación del delito quedase “en manos de la voluntad del funcionario de turno de la Administración” o, en su caso, “en manos de cualquier órgano encargado de la persecución penal que hubiese iniciado actuaciones al respecto”²⁴².

Con la tesis de la atipicidad, el tipo, ya generado por los elementos positivos, quedaría en suspenso a efectos consumativos hasta el momento en que se despejase la incertidumbre sobre si se ha producido o no la regularización, extremo que, en palabras de SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, “no se determina inequívocamente cuándo se producirá”. Como añaden estos autores, el delito de defraudación sería el único supuesto, entre todo el elenco de delitos previstos en el Código Penal, en el que la realización del tipo “no se cerrara mientras cupiera la reparación voluntaria no impedida por el descubrimiento seguido de iniciativas procedimentales formales”²⁴³. Al contrario de lo que ocurre con la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, los elementos negativos previstos para

²⁴¹ MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Regularización fiscal y responsabilidad penal... cit.*, p. 222. Aunque la autora reconozca inicialmente la naturaleza de causa de atipicidad a la nueva regularización (p. 222), seguidamente se muestra crítica señalando que “no parece oportuno mutar el carácter de la regularización en el sentido que se propone, toda vez que parece consagrar la idea de que el delito se consuma, no cuando se haya producido el hecho defraudatorio, sino después y que tal consumación no se producirá hasta ‘que se pille’ al delincuente por iniciarse actuaciones administrativas o judiciales. Por otro lado, el momento de la consumación queda en manos de la Administración, del Juez o del Fiscal, que con su actuación pueden precipitar la realización del segundo elemento del delito”. Quizá estas razones son las que en un momento posterior mueven a la autora a modificar su inicial tesis, considerando que, a pesar de la reforma de 2012, la regularización sigue siendo una excusa absolutoria. Vid.: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, pp. 836 – 837; y La Misma, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, pp. 152 y ss.

²⁴² MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 114 – 115. Vid. tb.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial, cit.*, p. 692. En el mismo sentido: FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 53; y VAN DEN EYNDE ADROER, *Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, (<http://www.pensamientopenal.com.ar/articulos/reforma-delitos-contra-hacienda-publica-seguridad-social-operada-ley-organica-72012>).

²⁴³ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 6.

otros tipos penales coinciden temporalmente con los restantes elementos típicos (positivos) que los fundamentan, contrarrestando con ello el carácter lesivo de aquéllos. Así acontece, por ejemplo, en el delito de allanamiento de morada, en que el hecho, para resultar típico, requiere que la entrada o permanencia en la morada se produzca “contra la voluntad de su morador”²⁴⁴. Este *carácter simultáneo* del elemento negativo permite impedir el surgimiento de lo ilícito, contrarrestando el desvalor nacido al concurrir los elementos positivos. Sin embargo, en el delito de defraudación a la Seguridad Social, dado que la regularización acontece en un momento temporal posterior a la propia defraudación, su ausencia no puede constituir un elemento negativo del tipo penal: la misma “no puede más que remediar lo ilícito ya realizado”²⁴⁵.

La Fiscalía General del Estado, en su Consulta 4/1997, alertó que “la tesis de que el delito todavía no se ha consumado cuando el sujeto regulariza plantearía enormes problemas: se dejaría la consumación al albur de un hecho ajeno al sujeto activo cual es la producción de cualquiera de los supuestos que cierran la posibilidad de una regularización y se haría imposible la prescripción del delito fiscal al no consumarse hasta que las actuaciones se dirigieran contra el culpable”²⁴⁶.

Como se dejó expuesto *supra* en la exégesis de estas teorías, el CGPJ., en su Informe de 28 de junio de 2012 al Anteproyecto de reforma de estos delitos (que finalmente culminó con la aprobación de la LO. 7/2012), también advirtió sobre los posibles inconvenientes que el proyectado cambio podía suscitar en lo que a indeterminación de la prescripción se refiere. Como se dijo, el legislador quiso configurar la cláusula de regularización como elemento negativo del tipo en el Anteproyecto de Ley, exigiendo para la consumación un comportamiento defraudador y una no – regularización de la situación. Sin embargo, en su Informe consultivo de 28 de junio de 2012 el CGPJ. advirtió que considerar a la cláusula como elemento negativo del tipo no respetaba los principios de certeza y seguridad jurídica propios del Derecho penal, pues con esta construcción el inicio del cómputo del plazo de prescripción

²⁴⁴ Dice el artículo 202 CP.: “el particular que, sin habitar en ella, entrare en morada ajena o se mantuviere en la misma contra la voluntad de su morador, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años”.

²⁴⁵ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 6.

²⁴⁶ Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartado II.

quedaba “al albur de la decisión de iniciar actuaciones de comprobación e investigación o, en su caso, de interponer querrela o denuncia”, añadiendo además que “para determinar la operatividad de la prescripción del delito [...], inexorablemente se debe tomar como “dies a quo” el momento de la consumación del delito o, en su caso, la ejecución inacabada, sin que a estos efectos tenga relevancia alguna la eventual regularización [...] habida cuenta que, desde una perspectiva dogmática, la exención de responsabilidad penal que estatuye el citado precepto en nada incide sobre la comisión del delito”.

En este sentido, en contra de la tesis que preconiza la atipicidad como naturaleza jurídica de la cláusula, puede entenderse que finalmente el legislador atendió a los requerimientos del CGPJ., y decidió modificar el antiguo precepto que sancionaba al que defraudare a la Seguridad Social “y no hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo”, y sustituirlo por el castigo a quien cometía la defraudación en los términos del art. 307,1 CP., “salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo”. De este modo, si el legislador hubiera querido seguir configurando a la regularización como causa de atipicidad o elemento negativo del tipo, debiera haber hecho caso omiso al Informe del CGPJ. y convertir el Anteproyecto primero en Proyecto, y después en Ley definitiva. Pero dado que el legislador modificó la dicción literal del precepto, y dado que además eliminó cualquier referencia a la regularización como causa de atipicidad en la Exposición de Motivos, debe entenderse que lo hizo atendiendo a las recomendaciones del CGPJ, con objeto de evitar el pernicioso efecto de una total indeterminación del momento de prescripción²⁴⁷.

De acuerdo con estos postulados, y analizando la reforma operada en 2012, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA entienden que concebir al instituto de la regularización como causa de atipicidad conduce a asumir consecuencias absurdas, infringiéndose el principio de certeza y seguridad jurídica “por cuanto la

²⁴⁷ Este argumento, no obstante, no puede ser decisivo, toda vez que resulta sumamente difícil conocer la intención del legislador cuando elabora una ley. De cualquier forma, como bien advierten SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 6, ya resulta discutible el propio hecho de que el legislador se empeñe no ya en facilitar la interpretación de sus palabras en el texto de una Exposición de Motivos, utilizando un criterio de interpretación auténtica, sino en arrogarse la función de dogmático, yendo más allá y decidiendo sobre la naturaleza jurídica de una determinada cláusula, excediéndose de las competencias que le son propias, y ocasionando, en muchas ocasiones, más errores que clarificaciones.

consumación no estaría vinculada a la lesión del bien jurídico, sino a una circunstancia no dependiente del comportamiento típico, como es el inicio de actuaciones administrativas o judiciales que impidan regularizar”. Pero, sobre todo, contra esta teoría cabe objetar que “no comenzaría el cómputo de la prescripción mientras existiera aún la posibilidad de regularización”²⁴⁸. De conceptuarse la no – regularización como exigencia típica cabría apreciar varias opciones, en lo que concierne a la prescripción del delito de defraudación: por un lado, si tras la defraudación el sujeto procede a regularizar su situación y, por tanto, la conducta no puede considerarse típica, ni siquiera tiene sentido plantear la prescripción, toda vez que no existiría consumación delictiva; por otro lado, si el sujeto defrauda y no regulariza, pero no es descubierto, en tanto aún no se ha producido la consumación del delito tampoco empieza a transcurrir el plazo de prescripción; y por último, si el sujeto que defrauda no ha regularizado y es descubierto (opera alguna de las circunstancias de bloqueo), se estaría produciendo la consumación con su correspondiente inicio del cómputo de prescripción, y simultáneamente ese plazo de prescripción quedaría interrumpido por las actuaciones administrativas o judiciales, por lo que tampoco en este caso la prescripción tendría virtualidad alguna. Este estado de cosas implica, en palabras de SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA que “la prescripción no podría operar nunca, con o sin regularización; y en particular, de no haber regularización, tanto si se descubre el hecho como si no”²⁴⁹. Y no operando en la práctica la prescripción, entonces el delito se mantendría siempre vivo, “con la consiguiente inseguridad jurídica para el defraudador, que sufriría un agravio comparativo con respecto a otros delitos incluso más graves”²⁵⁰. En la misma dirección alerta MANJÓN – CABEZA OLMEDA considerando que, concebida la cláusula de regularización como elemento del tipo, no podrá conocerse cuándo empieza a correr el plazo de prescripción del delito “al no

²⁴⁸ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 7. En el mismo sentido advierte: DOPICO GÓMEZ – ALLER, *La reforma del Derecho penal tributario... cit.*, p. 16.

²⁴⁹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 7. Misma opinión mantiene: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, p. 155 quien afirma que en estos supuestos “la prescripción empieza, se suspende y se interrumpe el mismo día”.

²⁵⁰ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 7.

saberse si los hechos que impiden la regularización se producirán y cuándo se producirán, lo que desde luego genera una buena dosis de inseguridad”²⁵¹.

Según la posición expuesta, la consumación no puede hacerse depender de la advertencia o inadvertencia del hecho delictivo, pues de esta forma se podría entender que mientras la lesión del bien jurídico sea subsanable, entonces es como si nunca se hubiera producido dicha lesión²⁵². Utilizando un argumento de reducción al absurdo, con el mantenimiento de estas tesis entonces podría decirse que “también cuando ya se ha descubierto al infractor, en la medida en que ingresando el importe [...] se remedia la lesión previa, tampoco habría existido dicha lesión previamente causada”²⁵³.

Los objetores a la teoría que pretende calificar la regularización como una causa de atipicidad entienden que la deuda con la Seguridad Social no surge cuando se practica la liquidación administrativa, sino que nace con la realización del hecho imponible, por lo que la liquidación por parte de la Administración tendría sólo naturaleza “meramente declarativa de un derecho preexistente”²⁵⁴.

Incluso algunos autores advierten que con esta teoría pudiera llegar a instalarse una situación de prejudicialidad administrativa²⁵⁵. En este sentido, se pone de manifiesto que si para que el delito se perfeccione es necesario un acto de la Administración dirigido a constatar el hecho imponible y su cuantificación, entonces se estaría produciendo una situación de prejudicialidad que conllevaría ciertas consecuencias poco deseables (por ejemplo, que hasta que no se agote la vía judicial en

²⁵¹ MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Regularización fiscal y responsabilidad penal... cit.*, p. 223. Como pone de manifiesto la autora, examinando las diferentes posibilidades, “la prescripción empieza, se suspende y se interrumpe el mismo día”. Misma opinión mantiene la autora en: Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 837.

²⁵² En este sentido: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 86; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal, cit.*, p. 133; y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 2.

²⁵³ MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal, cit.*, p. 133; y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 2.

²⁵⁴ MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal, cit.*, p. 45.

²⁵⁵ Advierten de ello: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.* p. 9; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 570; AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación... cit.*, p. 316; y ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 637.

caso de impugnación de la decisión administrativa no podrá determinarse el momento exacto de consumación del delito)²⁵⁶.

2.3. La cláusula del art. 307,1 *in fine* en referencia a la pena.

A pesar de que, como se expuso en la exégesis de esta teoría, tras la reforma operada por la LO. 7/2012, de 27 de diciembre, la cláusula de regularización haya pasado a ubicarse en el seno de la propia descripción de lo ilícito, en el art. 307,1 *in fine*, de forma negativa, ello no tiene por qué suponer que la misma se configure como elemento negativo del tipo, o como causa de atipicidad²⁵⁷. Y ello por motivos diversos:

En primer lugar, porque la literalidad de la ley y la ubicación de las diferentes cláusulas, no es pauta segura para conocer la verdadera naturaleza jurídica de las instituciones en Derecho penal. Como expresa MUÑOZ CONDE, “la naturaleza de una institución jurídica se deriva no tanto del texto legal como de su interpretación. Ciertamente es la interpretación gramatical el primer paso para averiguar el sentido de una ley, pero no es el único ni el más decisivo. Por tanto, toda teoría que vea en el texto legal el argumento decisivo para situar sistemáticamente [...] cualquier [...] institución juridicopenal, desconoce que los distintos elementos recogidos en una norma pena exceden de lo que se entiende por tipo en sentido estricto”²⁵⁸. En referencia al instituto de la regularización, en concreto tras la reforma operada en 2012, también realiza esta advertencia BACIGALUPO, quien señala que “es preciso no confundir el texto de un artículo con el tipo penal del delito que el texto describe. El tipo penal es un concepto producto de la interpretación del texto, que no necesariamente coincide con el texto legal”, lo que conduce al autor a concluir que “el verdadero alcance de la reforma no

²⁵⁶ Sobre ello: AYALA GÓMEZ, *El delito de defraudación...* cit., pp. 316 – 317; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., pp. 45 – 46; y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., pp. 78 – 79.

²⁵⁷ De esta opinión: DOPICO GÓMEZ – ALLER, *La reforma del Derecho penal tributario...* cit., p. 16; y BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal...* cit., p. 6. También: DEL ROSAL BLASCO, *Delito fiscal y blanqueo de capitales...* cit., p. 15, entendiendo que “la contemplación de la regularización [...] como un elemento del tipo de injusto formulado en términos negativos es muy discutible y dista mucho de que no vaya a ser objeto de muy severas críticas”.

²⁵⁸ MUÑOZ CONDE, F.: *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, Ed. Bosch, Barcelona, 1972, p. 45.

afecta al tipo básico en sentido técnico [...] sólo redefine los alcances de la regularización”²⁵⁹.

En segundo lugar, porque si bien en el Anteproyecto que dio lugar a la Ley 7/2012 la intención de configurar la cláusula como elemento del tipo era obvia, no obstante el Proyecto y el texto de la Ley finalmente aprobada modificaron su contenido en una dirección opuesta a la inicialmente pretendida. En el texto de la Ley se sustituyó la expresión utilizada en el Anteproyecto, castigando al que defraudare “**y no hubiere regularizado** su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo”, por la fórmula de castigo por la defraudación “**salvo que hubiere regularizado** su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo”. Además, como se adelantó en la exégesis de esta teoría, la Ley 7/2012, de 27 de diciembre, última Ley modificadora de estos delitos, eliminó de su Exposición de Motivos todas las referencias a la concepción de la cláusula como elemento del tipo, que sí existían en el preámbulo del Anteproyecto. De ello se puede derivar que la intención del legislador fue finalmente la de desvirtuar la inicial naturaleza jurídica de *causa de atipicidad* otorgada a esta institución (quizá ante las advertencias del CGPJ. recogidas en su informe al Anteproyecto). De haberse querido construir la regularización como elemento del tipo, el legislador no hubiera modificado todo aquello que inicialmente recogió en el Anteproyecto de Ley. La revisión de lo que pudo ser y finalmente no fue en la configuración de la regularización por LO. 7/2012 debe servirnos en la labor hermenéutica a la hora de discernir la verdadera naturaleza jurídica de la regularización. Por ello, como bien ha señalado FERRÉ OLIVÉ, “podemos confiar plenamente en que no estamos ante un elemento del tipo. Y que no existe ni puede existir una pretendida ‘atipicidad sobrevenida’ [...] la propia redacción del texto legal ha cambiado al convertirse en Proyecto de Ley y presentarse a las Cortes, seguramente atendiendo a las múltiples críticas recibidas”²⁶⁰.

En este último sentido, coincidimos también con VILLAPLANA RUIZ al considerar que en realidad la reforma de 2012 se dio a conocer con “mucho ruido y pocas nueces” en lo que se refiere a la naturaleza jurídica del instituto de la regularización. Como puede leerse a este autor “finalmente el Legislador —parece que

²⁵⁹ BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 5.

²⁶⁰ FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales, cit.*, p. 72.

haciéndose eco de los ríos de tinta escritos sobre el particular— no ha configurado la regularización como elemento del tipo, al menos *expressis verbis*, tal y como sí lo hiciera el Prelegislador en el Proyecto de Ley Orgánica antecedente”²⁶¹. En esta misma dirección se ha pronunciado VAN DEN EYNDE ADROER manifestando que el susodicho cambio en la tramitación parlamentaria de la regularización permite mantener que “el legislador finalmente configura la regularización como un retorno a la legalidad asumiendo por tanto que en algún momento esa legalidad se truncó, acercándose otra vez al terreno de la excusa absolutoria”²⁶².

Y en tercer lugar, porque del cambio operado del Anteproyecto al Proyecto y posteriormente a la Ley Orgánica definitivamente aprobada, puede interpretarse un auténtico cambio de fórmula. Mientras que en el Anteproyecto la fórmula propuesta era “defraudación” + “no regularización” = delito = pena, en el Proyecto, y después en el texto de la ley, se ha optado por la fórmula distinta “defraudación” = delito = pena, salvo regularización. Con esta interpretación puede decirse que la inclusión de la expresión “salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 de este artículo” en nada influye sobre la tipicidad del comportamiento, ni sobre la existencia del delito²⁶³. El delito ya se ha consumado y ya hay defraudación típica cuando entra en escena la regularización. La cláusula prevista en el art. 307,3 *in fine* no puede, por tanto, afectar a la existencia del delito ni convertir en atípica la conducta. Con la nueva fórmula empleada, la expresión “salvo que se hubiere regularizado su situación...” no viene referida al delito, que ya existe, sino a la pena²⁶⁴. Como interpretan SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, “desde el punto de vista lingüístico estricto de la norma [...] la regularización no

²⁶¹ VILLAPLANA RUIZ, *¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal*, cit., <http://diariolaley.laley.es>.

²⁶² VAN DEN EYNDE ADROER, *Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social...* cit., (<http://www.pensamientopenal.com.ar/articulos/reforma-delitos-contra-hacienda-publica-seguridad-social-operada-ley-organica-72012>). Semejante parecer se vislumbra en: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social...* cit., p. 837.

²⁶³ Así señala FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., p.74, que incorporar en el texto del precepto *in fine* la expresión ‘salvo que hubiere regularizado su situación’ no es óbice, ni nada dice, sobre la naturaleza jurídica de la regularización: “el cambio terminológico no aclara nada”.

²⁶⁴ En este sentido se pronuncian: DOPICO GÓMEZ – ALLER, *La reforma del Derecho penal tributario...* cit., p. 16; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, cit., p. 295.

excluye la tipicidad, sino que condiciona simplemente la punibilidad de la conducta”. De este modo, la mención en el propio art. 307,1 CP. *in fine* a que la regularización impida el castigo penal supone una anticipación de los efectos que se derivan de la propia regularización, que se integra ahora en el contexto general del delito²⁶⁵. También DOPICO GÓMEZ – ALLER mantiene esta interpretación considerando que la inclusión de la coletilla en el tipo penal sólo significará que “a quien cometa el delito se le penará, pero a quien posteriormente regularice, no”. Como señala el autor, el cambio de ubicación de los efectos de la regularización tiene, en realidad, una relevancia práctica limitada²⁶⁶. Es posible afirmar, pues, que a pesar del cambio aparente en la naturaleza de la regularización, podemos seguir encontrándonos ante una excusa absolutoria y no un elemento del tipo formulado negativamente²⁶⁷.

Dado lo anterior, el art. 307,1 CP. debe interpretarse de la siguiente manera: el sujeto que defrauda a la Seguridad Social (por cualquiera de las modalidades previstas, y en cuantías superiores a 50.000 euros) será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años, y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, salvo que hubiere regularizado su situación (ya irregular, ya delictiva), dentro de los límites establecidos por el art. 307,3 CP., en cuyo caso, a pesar de que ya existió un hecho típico, antijurídico y culpable, no procederá la aplicación de la pena (quedará, en definitiva, exento de pena). Por tanto, la expresión “salvo” viene referida a la sanción penal (será castigado “salvo” regularización), más no al delito. En este sentido, como bien advierte BACIGALUPO, la reforma operada por la LO. 7 /2012 no tiene necesariamente consecuencias sobre la naturaleza jurídica de la regularización: “ningún método de interpretación permite inferir que la regularización, que antes sólo eliminaba la punibilidad, ahora excluye necesariamente el desvalor de la acción ya realizada”²⁶⁸.

Esta interpretación se ve reforzada al tener en cuenta que tras la reforma del año 2012, el artículo 307,3 CP. nada dice sobre los efectos que debe tener la regularización

²⁶⁵ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones...* cit., p. 7. Como añaden estos autores: “¿acaso cabe expresar con más claridad una condición negativa, excluyente del pronunciamiento de la pena y de nada más?”.

²⁶⁶ DOPICO GÓMEZ – ALLER, *La reforma del Derecho penal tributario...* cit., p. 16. En semejante dirección interpreta: VILLAPLANA RUIZ, *¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal*, cit., <http://diariolaley.laley.es>;

²⁶⁷ MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español...* cit., p. 157.

²⁶⁸ BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal...* cit., p. 6.

cara a la defraudación. Mientras que el antiguo precepto rezaba “quedará exento de responsabilidad penal el que regularice...”, en actual se limita a señalar que “se considerará regularizada la situación...”. Por tanto, para conocer cuál es el principal efecto derivado de una correcta regularización, deberemos acudir al art. 307,1 *in fine*, que es el que actualmente revela la exención de pena por regularización. En definitiva: siguiendo esta interpretación puede afirmarse que la regularización se configura como un comportamiento postdelictivo de signo positivo cuyo efecto principal viene dado en el art. 307,1 *in fine*: la exención de pena.

En síntesis, los actuales términos típicos permiten interpretar que la incorporación de la falta de regularización al precepto penal del art. 307,1 CP. que describe la conducta prohibida no implica cambio alguno en lo que respecta a la naturaleza jurídica de esta institución, que seguiría considerándose, a modo de comportamiento postdelictivo, como excusa absolutoria o, de forma más matizada, como causa de levantamiento o anulación de la pena²⁶⁹.

2.4. Críticas a la concepción de la cláusula como forma de desistimiento del hecho intentado.

Como pudo comprobarse en la exégesis de esta teoría, algún autor ha considerado que la cláusula de regularización, siendo un elemento del tipo formulado negativamente, constituiría algo próximo o similar a la figura del desistimiento de la tentativa. Siendo esto así se considera que la regularización supone, en el fondo, un auténtico desistimiento del delito de defraudación intentado, lo que daría lugar a la no – imposición de pena. A esta teoría, sin embargo, se le pueden hacer dos objeciones, que en adelante recogemos.

2.4.1. La función *superflua* de la cláusula como forma de desistimiento.

Como ya se adelantó *supra* en la exposición de esta teoría, contra la misma se señala que de entenderse que estamos ante un desistimiento del delito intentado entonces se haría totalmente innecesaria la previsión legislativa de esta cláusula

²⁶⁹ En semejante sentido: BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 7.

específica en el delito contra la Seguridad Social, toda vez que bastaría con aplicar la fórmula general prevista en el art. 16,2 CP²⁷⁰. Como señala en su apartado II la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, “la conducta regularizadora no opera pues a modo de desistimiento voluntario para la tentativa inacabada o arrepentimiento activo para la tentativa acabada, reguladas ahora en el art. 16,2 del vigente Código, pues si así fuera, hubiera sido incluso innecesaria la inclusión en el texto punitivo” de la regularización.

En este sentido, como bien advierte GIMBERNAT ORDEIG, “no hace falta hablar de la tentativa [...] cada vez que se regula un tipo delictivo en el Libro II. La abstracción permite hacerlo de una vez para siempre y para todas las clases de delitos en el Libro I”²⁷¹.

En síntesis, el hecho de otorgar a la figura de la regularización la naturaleza jurídica de causa de desistimiento del hecho intentado, carecería de toda lógica sistemática, pues se estaría otorgando una “función superflua” a la misma, toda vez que ya existiría el recurso a la regla genérica prevista en el art. 16,2 CP²⁷².

2.4.2. La naturaleza jurídica del desistimiento en la tentativa.

Si se pretende asimilar la institución de la regularización a una causa de desistimiento del hecho intentado semejante a la que aparece recogida en el art. 16,2 CP., existe otro posible argumento que puede desvirtuar esta concepción, argumento

²⁷⁰ Recogen este argumento, entre otros: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. p. 335, y 337; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. p. 9; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 568 – 569, y 660; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...* cit. p. 157; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 87; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., p. 135; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones...* cit., p. 2; y DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria...* cit., p. 323, así como la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartado II.

²⁷¹ GIMBERNAT ORDEIG, E.: *Concepto y método de la ciencia del Derecho penal*, Ed. Tecnos, reimpresión año 2009, Madrid, 2009, p. 91.

²⁷² BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. p. 9; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 660.

consistente en analizar cuál es la verdadera naturaleza jurídica de la figura del desistimiento de la tentativa previsto en el citado art. 16,2 CP., para lo cual se hace necesario también analizar la naturaleza jurídica de la propia tentativa del art. 16,1 CP.²⁷³

Como punto de partida a la crítica que va a ser expuesta, debe señalarse que algún autor en los últimos años ha venido considerando que la figura de la tentativa (así como los actos preparatorios punibles, como la conspiración, proposición y provocación para delinquir²⁷⁴) no sería una concreta forma de aparición del delito sino un auténtico delito en sí mismo considerado, al margen del que constituiría el delito consumado (tesis que hoy cuenta con bastantes partidarios)²⁷⁵. Como expresa MIR PUIG en relación a las fases anteriores a la consumación del hecho, “la punibilidad de alguna de dichas fases supone precisamente que no se produce la realización del tipo pretendido, sino un tipo de hecho distinto, al que por lo menos falla el resultado de la consumación”²⁷⁶. El autor, partiendo de una ponderación de argumentos legales favorables y desfavorables respecto de la figura de la tentativa en el Código Penal de 1973, acaba concluyendo que existen razones suficientes para entender que “la tentativa

²⁷³ El apartado primero del art. 16 CP. reza lo siguiente: “hay tentativa cuando el sujeto da principio a la ejecución del delito directamente por hechos exteriores, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor”.

²⁷⁴ El art. 17 regula el supuesto de la conspiración y la proposición en los siguientes términos: “1. La conspiración existe cuando dos o más personas se conciertan para la ejecución de un delito y resuelven ejecutarlo. 2. La proposición existe cuando el que ha resuelto cometer un delito invita a otra u otras personas a ejecutarlo. 3. La conspiración y la proposición para delinquir sólo se castigarán en los casos especialmente previstos en la Ley”. Por su parte, el art. 18 contempla la provocación de la siguiente manera: “1. La provocación existe cuando directamente se incita por medio de la imprenta, la radiodifusión o cualquier otro medio de eficacia semejante, que facilite la publicidad, o ante una concurrencia de personas, a la perpetración de un delito. Es apología, a los efectos de este Código, la exposición, ante una concurrencia de personas o por cualquier medio de difusión, de ideas o doctrinas que ensalcen el crimen o enaltezcan a su autor. La apología sólo será delictiva como forma de provocación y si por su naturaleza y circunstancias constituye una incitación directa a cometer un delito. 2. La provocación se castigará exclusivamente en los casos en que la Ley así lo prevea. Si a la provocación hubiese seguido la perpetración del delito, se castigará como inducción”.

²⁷⁵ Ampliamente sobre la naturaleza jurídica de la institución de la tentativa vid. MORENO – TORRES HERRERA, M. R.: *Tentativa de delito y delito irreal*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pp. 197 y ss. De manera más resumida vid. LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: *Tratado de Derecho Penal, parte general*, Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, Navarra, 2010, pp. 868 y ss. De manera específica: POLAINO NAVARRETE, M.: “El injusto de la tentativa en el ejemplo de los delitos de mera actividad y de omisión pura. Sobre el concepto jurídico – penal de resultado”, en *Revista del Poder Judicial*, nº 72, 2003, p. 71.

²⁷⁶ MIR PUIG, S.: *Derecho penal parte general*, Ed. Reppertor, 9ª edición, Barcelona, 2011, p. 347. Así según el ejemplo recogido por el autor, “el tipo de la tentativa de asesinato no consiste tampoco en matar, sino en limitarse a iniciar actos dirigidos a conseguirlo”. Para mayor abundamiento Cfr.: MIR PUIG, S.: “Los términos ‘delito’ y ‘falta’ en el Código Penal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. XXVI, Fascículo II, mayo – agosto de 1973, pp. 349 y ss.

y la frustración se hallan penadas por la Ley al mismo nivel y en el mismo sentido que los tipos legales de la Parte Especial”²⁷⁷. Más actualmente, también es de esta opinión POLAINO NAVARRETE²⁷⁸. En suma: la figura de la tentativa vendría a suponer, según esta concepción, no ya una mera forma de aparición del delito al que viene referida, sino un auténtico delito autónomo, tesis que el autor mantiene también para el vigente art. 16,1 CP²⁷⁹.

Sentada esta postura (que, a pesar de hoy puede considerarse mayoritaria, no es única en la doctrina y tiene algunos adversarios²⁸⁰), existen distintas concepciones sobre cuál es la verdadera naturaleza jurídica de la cláusula de desistimiento prevista en el art. 16,2 CP. Desde entender que la misma supone un elemento negativo del tipo, hasta considerar que se trata de una excusa absolutoria, e incluso una causa de levantamiento o exclusión de pena, la doctrina ha ofrecido muy diversos puntos de vista de los que aquí, por razones obvias, no podemos ocuparnos²⁸¹. Sin embargo, como hace notar FARALDO CABANA, existen básicamente dos concepciones dogmáticas del desistimiento: o bien entender que estamos ante una causa de atipicidad o elemento

²⁷⁷ MIR PUIG, *Los términos “delito” y “falta” en el Código Penal*, cit., p. 357. Debe matizarse que actualmente su argumento sólo sería aplicable al supuesto de la tentativa, toda vez que la figura de la frustración ha desaparecido en el Derecho penal vigente.

²⁷⁸ Vid.: POLAINO NAVARRETE, *El injusto de la tentativa en el ejemplo de los delitos de mera actividad y de omisión pura...* cit., p. 71. En palabras de este autor: “con independencia de que se sostenga que la esencia del injusto (consumado o intentado) haya de ser la lesión o puesta en peligro [...], no puede desconocerse que el delito (consumado o intentado) constituye esencialmente una infracción jurídica, la defraudación de una expectativa, la desautorización de una norma, y por tanto se manifiesta como fenómeno desestabilizador de la constitución social. Y tal esquema, aplicable en su justa medida tanto al injusto del delito consumado como al injusto del delito intentado, se corresponde más claramente con la concepción autónoma de la tentativa en relación a la consumación. De este modo, la tentativa no es –desde el punto de vista normativo– un concepto derivado de la consumación. En pocas palabras: la tentativa no es una construcción subordinada normativamente a la consumación. A pesar de todas las distinciones y divisiones que puedan hacerse en el plano lógico y con fines explicativos y/o didácticos, ambos conceptos (tentativa y consumación) tienen autonomía el uno respecto del otro”.

²⁷⁹ MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 347.

²⁸⁰ Vid. por todos: MIR PUIG, *Los términos “delito” y “falta” en el Código Penal*, cit., p. 350 (notas al pie nº. 93, 94 y 94,a).

²⁸¹ Al respecto Cfr.: MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., pp. 365 – 366. También pueden consultarse ampliamente las monografías de: MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 43 y ss.; PÉREZ FERRER, F.: *El desistimiento voluntario de la tentativa en el Código Penal español*, Ed. Dykinson, 2008, pp. 111 y ss.; y POZUELO PÉREZ, L.: *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pp. 217 y ss. Las obras citadas hacen un recorrido por cada una de las posturas al respecto (el desistimiento como elemento negativo del tipo, el desistimiento como causa de exclusión de la antijuridicidad, como causa de exclusión de la culpabilidad, o como excusa absolutoria o causa de anulación de la pena). Es también de utilidad la exposición que sobre el tema se hace por GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad...* cit., pp. 129 y ss.

negativo del tipo penal, o bien considerar que se trata de una especie de excusa absolutoria o causa de levantamiento de la pena²⁸².

Tradicionalmente la doctrina penal española ha venido entendiendo que el desistimiento de la tentativa constituye un elemento negativo del tipo o causa de atipicidad de la misma²⁸³. Los autores que se sitúan paralelamente a esta doctrina basan su argumentación en criterios de tipo gramatical. Así, se alega que la institución del desistimiento ha estado tradicionalmente incluida en la propia definición de la figura de la tentativa, como parte de ésta; es decir: tradicionalmente el tipo de la tentativa exigía el *no desistimiento voluntario* del sujeto como requisito del mismo, por lo que éste último tendría la naturaleza jurídica de elemento negativo del tipo o causa de atipicidad²⁸⁴. Y aunque tales afirmaciones se sostenían respecto de la antigua regulación de la tentativa, algunos autores hoy siguen manteniendo que, a pesar del cambio producido en la misma con el Código de 1995, y pese a que ahora exista una regulación separada por apartados entre la figura de la tentativa y la del desistimiento, no obstante éste último seguiría conservando la naturaleza jurídica de elemento negativo del tipo²⁸⁵.

Uno de los primeros defensores de esta línea de pensamiento, RODRÍGUEZ MUÑOZ, entiende que de esta manera en la institución del desistimiento “no estamos ante una causa personal de exclusión de pena, sino ante una ausencia de antijuridicidad tipificada”²⁸⁶. Más actualmente POZUELO PÉREZ, partiendo de una concepción unitaria entre tentativa y desistimiento, entiende que “los actos ejecutivos que han comenzado a realizarse son jurídico – penalmente irrelevantes si existe un desistimiento voluntario y eficaz, con lo que la consecuencia es que no habrá llegado a existir el injusto de la tentativa”. También recientemente DOMÍNGUEZ CORREA se ha

²⁸² FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 62. Al respecto de estas dos principales posturas doctrinales, cfr.: HIGUERA GUIMERA, J. F.: *Las excusas absolutorias*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, pp. 171 – 178.

²⁸³ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad...* cit., p. 130. Más actualmente, de esta opinión: DOMÍNGUEZ CORREA, M.: *El desistimiento de la tentativa*, Ed. B de F, Montevideo, 2013, p. 92.

²⁸⁴ Sobre ello vid. PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa...* cit., pp. 113 – 114.

²⁸⁵ Así: MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., pp. 365 – 366, desde la concepción del tipo como *tipo de injusto penal*.

²⁸⁶ RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. A.: *Notas a la traducción del Tratado de Mezger*, Tomo II, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1957, pp. 270 y ss. Un comentario sobre la interpretación de esta postura puede encontrarse en MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 44 – 45. Por su parte, comparte la opinión de RODRÍGUEZ MUÑOZ, v. gr.,: BUSTOS RAMÍREZ, J.: *Manual de Derecho Penal, parte general*, Ed. PPU, 4ª edición aumentada, corregida y puesta al día por Hernán Hormázabal Malarée, Barcelona, 1994, p. 422.

mostrado partidario de calificar al desistimiento como causa de atipicidad: “el desistimiento cancela el peligro de lesión al bien jurídico tutelado y, en consecuencia, se trata de una etapa posterior que reviste la característica de atípica”²⁸⁷. En definitiva, se concibe que el ámbito en el que ha de ubicarse el desistimiento debe ser el tipo de injusto de la tentativa²⁸⁸. O lo que es lo mismo: si el sujeto desiste, directamente falta la tentativa, pues objetivamente ésta no existe²⁸⁹.

Lo expuesto hasta ahora no incurre en contradicción con la teoría defendida por aquél grupo doctrinal que considera que la regularización se asemeja al desistimiento en la tentativa, pues en el fondo lo que se está queriendo decir es que estamos ante una concreta causa de atipicidad del delito de defraudación a la Seguridad Social.

Sin embargo, a la postura que entiende que la naturaleza jurídica del desistimiento es la de “elemento negativo del tipo” o “causa de atipicidad”, se le han objetado críticas diversas. Contra la misma se aduce que “la naturaleza de una institución jurídica se deriva no tanto del texto legal como de su interpretación”, pues aunque el criterio gramatical sea necesario como punto de partida, no puede ser el único a tener en cuenta a la hora de conocer la verdadera naturaleza jurídica del desistimiento²⁹⁰. También se alega que el otrora denominado “Código Penal de la Democracia” pasó a regular la tentativa y el desistimiento en apartados separados (al contrario de lo que acontecía anteriormente a su promulgación, en que, como se dijo, el propio desistimiento estaba integrado en la definición de la tentativa como elemento de ésta) por lo que el desistimiento ya no podría formar parte del tipo de la tentativa²⁹¹.

²⁸⁷ DOMÍNGUEZ CORREA, *El desistimiento de la tentativa*, cit., p. 92.

²⁸⁸ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 267 – 268.

²⁸⁹ RODRÍGUEZ MUÑOZ, *Notas... cit.*, p. 271. Vid. una esquematización de esta postura en: GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad... cit.*, p. 130.

²⁹⁰ MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 45. El autor añade que: “toda teoría que vea en el texto legal el argumento decisivo para situar sistemáticamente el desistimiento o cualquier otra institución jurídicopenal, desconoce que los distintos elementos recogidos en una norma penal exceden de lo que se entiende por tipo en sentido estricto”. Comparten este argumento: PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa... cit.*, p. 114; y FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 63 – 64.

²⁹¹ Vid. RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: “Algunas consideraciones sobre el delito y la pena en el Proyecto de Código Penal español”, en *La reforma penal y penitenciaria*, Ed. Universidad de Santiago de Compostela, La Coruña, 1980, p. 32. También recoge esta idea: GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad... cit.*, pp. 130 – 131. En contra de que este argumento sea decisivo a la hora de calificar jurídicamente la figura: MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 365.

Debido a estos argumentos contrarios a considerar el desistimiento como elemento negativo del tipo de la tentativa, un destacado sector de la doctrina se desmarca de tal línea de pensamiento y considera actualmente que la figura del art. 16,2 CP. tiene naturaleza de excusa absolutoria²⁹², e incluso, de forma más matizada, se concibe a la misma como una auténtica causa de exclusión o levantamiento de pena²⁹³.

En palabras de MUÑOZ CONDE, “las formas imperfectas de ejecución, tentativa y frustración, en el caso del desistimiento voluntario que evite la consumación típica no son merecedoras de pena y deben ser, por tanto, impunes. Esta impunidad se deriva de otros principios dogmáticos y políticocriminales que el injusto y la culpabilidad, por lo que debe incluirse en otro elemento del delito, la penalidad, y ciertamente como *causa de exclusión de la penalidad*”²⁹⁴.

²⁹² Vid. MUÑOZ CONDE, F., GARCÍA ARÁN, M.: *Derecho penal, parte general*, Ed. Tirant lo Blanch, 8ª edición, revisada y puesta al día, Valencia, 2010, p. 402. También en este sentido se pronunció el propio TS en su Acuerdo de Pleno del Tribunal Supremo (Sala Segunda), de 15 de febrero de 2002. En dicho acuerdo puede leerse que “la interpretación del artículo 16.2 CP que establece una excusa absolutoria incompleta, ha de ser sin duda exigente con respecto a la voluntariedad y eficacia de la conducta que detiene el “iter criminis”, pero no se debe perder de vista la razón de política criminal que inspira, de forma que no hay inconveniente en admitir la existencia de la excusa absolutoria tanto cuando sea el propio autor el que directamente impide la consumación del delito, como cuando desencadena o provoca la actuación de terceros que son los que finalmente lo consiguen”. Vid. tb. en este sentido: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español...* cit., p. 64; CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: en Calderón Cerezo, A., Choclán Montalvo, J. A., *Manual de Derecho Penal I, parte general. Adaptado al programa de las pruebas selectivas para ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal*, Ed. Deusto, Madrid, 2005, p. 287. Recoge el pleno no – jurisdiccional citado: MARTÍNEZ FRANCISCO, M. N.: *Los plenos no jurisdiccionales de la Sala 2ª del Tribunal Supremo: problemática sustantiva y constitucional*, Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2012, pp. 301 – 302.

²⁹³ En este sentido, y entre otros: RODRÍGUEZ MOURULLO, *Algunas consideraciones sobre el delito y la pena...* cit., p. 32; MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 65; MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general*, cit., p. 424; FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 63 y ss.; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., HUERTA TOCILDO, S.: *Derecho penal, parte general. Teoría jurídica del delito*, Ed. Rafael Castellanos, 2ª edición corregida y aumentada, Madrid, 1986, p. 458; CUELLO CONTRERAS, J.: *El Derecho Penal español, parte general, Volumen II, Teoría general del delito (2)*, Vol. II, Ed. Dykinson, Madrid, 2009, p. 121; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 131; y LUZÓN PEÑA, D. M.: “La punibilidad”, en Díez Ripollés, J. L., Romeo Casabona, C. M., Gracia Martín, L., Higuera Guimerá, J. F. (edits.), VV. AA., *La ciencia del Derecho Penal ante el nuevo siglo. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don José Cerezo Mir*, Ed. Tecnos, Madrid, 2002, pp. 834 y 844. Sobre la distinción terminológica entre “exclusión de pena” y “levantamiento de pena” al hilo de la naturaleza jurídica del desistimiento, vid. POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 225 y ss. De tal distinción nos ocuparemos más adelante en este mismo capítulo.

²⁹⁴ MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 65. El autor hace esta afirmación analizando la figura de la tentativa en el seno del Código Penal anterior. Actualmente nuestro Código no prevé la figura jurídica de la *frustración*.

Si se parte de la idea de que la tentativa es algo más que una forma de aparición del delito, y se entiende que ésta constituye un delito autónomo (independiente del que nace con la consumación), entonces al ejecutar los actos que definen la misma ya nace la tentativa como delito autónomo (se “consume” la tentativa, por así decirlo). Y todo lo que viene después, como el desistimiento, opera tras la *consumación de la tentativa*. Por lo tanto, como explica FARALDO CABANA, “aunque el desistimiento es conceptualmente anterior a la consumación del delito, materialmente se trata de un hecho posterior al injusto de la tentativa, que no afecta ni al injusto ni a la culpabilidad” de ésta²⁹⁵.

El planteamiento anterior es también el que defiende GARCÍA PÉREZ. El autor parte de que el fundamento del injusto en la tentativa radica en “la puesta en marcha de una resolución criminal que crea un riesgo para la integridad de un bien jurídico”. Así, según su parecer, el desistimiento no es susceptible de afectar ni a la tipicidad ni a la antijuridicidad de la tentativa, toda vez que éste se produce una vez “ya está plenamente constituido lo injusto” de ésta. El desistimiento por tanto es un aspecto de la tentativa que surge cuando ya se ha producido todo el desvalor del hecho²⁹⁶.

Pues bien, según lo anterior, nos encontramos con un sector doctrinal que entiende que el desistimiento de la tentativa del art. 16,2 CP. supone una auténtica excusa absolutoria o, más concretamente, una causa de levantamiento de pena, lo que nos induce a pensar que la postura que se basa en la comparación de la regularización con el citado 16,2 CP. para considerar que la regularización es una causa de desistimiento del delito no consumado (negándole la condición de excusa absolutoria o de causa de exclusión o levantamiento de pena), puede resultar errónea. Y ello porque precisamente puede defenderse, como se ha dejado expuesto, que incluso la propia figura del desistimiento previsto en el art. 16,2 CP. tiene naturaleza jurídica de excusa absolutoria o, en su caso, de causa de levantamiento de pena, toda vez que es posible considerar a la tentativa como un delito autónomo en el ordenamiento jurídico – penal, cuyo injusto ya se ha producido cuando entra en juego el desistimiento (injusto en sentido material, no formal, como se expuso).

²⁹⁵ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 64 – 65. En el mismo sentido, v. gr., MENDES DE CARVALHO, E.: *Punibilidad y delito*, Ed. Reus, Madrid, 2007, p. 149.

²⁹⁶ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad...* cit., p. 165.

Con todo lo expuesto se puede llegar a una conclusión que se sintetiza de la siguiente manera: así como la figura del desistimiento del art. 16,2 CP. supone para la tentativa, según esta doctrina, una excusa absolutoria o una causa de levantamiento de pena, puede decirse que también la figura de la regularización prevista en el art. 307,1 *in fine* y en el art. 307,3 CP. debe suponer para el delito de defraudación a la Seguridad Social una excusa absolutoria o una causa de levantamiento de pena. O lo que es lo mismo: si la doctrina expuesta *supra* sostiene que la figura de la regularización es una especie de desistimiento del hecho intentado semejante al previsto en el art. 16,2 CP., y de éste último puede decirse que tiene naturaleza jurídica de “excusa absolutoria” o de “causa de levantamiento de pena”, entonces mediante un razonamiento silogístico puede concluirse afirmando que la cláusula de regularización tiene, en el fondo, ésta misma naturaleza; o es una excusa absolutoria, o es, más matizadamente, una causa de levantamiento de pena, por lo que finalmente la argumentación de esta doctrina conduce a asumir conclusiones contrarias a las inicialmente pretendidas.

III. LA CLÁUSULA COMO CAUSA DE EXCLUSIÓN DE LA ANTIJURIDICIDAD SOBREVENIDA.

1. Exégesis de la teoría. Las tesis de Queralt Jiménez y Alonso Gallo.

Algún autor viene manteniendo que la figura de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social supone una causa de eliminación o exclusión de la antijuridicidad de la defraudación²⁹⁷. Sin duda el máximo exponente de esta doctrina ha

²⁹⁷ Tradicionalmente sostiene esta postura: QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: *Derecho penal español, parte especial*. Ed. Atelier, libros jurídicos, 6ª edición, revisada y actualizada, Barcelona, 2010, pp. 812 – 814; El Mismo, en Bajo Fernández, (dir.); Bacigalupo Saggese, y Gómez – Jara Díez, (coords.) *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, pp. 56 – 58; El Mismo: “El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social”, en Romeo Casabona, C. M. (ed.), *Dogmática penal, política criminal y criminología en evolución*, Ed. Comares. Universidad de La Laguna, Granada, 1997, p. 264; y El Mismo: “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en VV. AA., *Empresa y Derecho Penal (I)*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, pp. 226 – 230. Además de QUERALT JIMÉNEZ, también otros autores parecen posicionarse en la dirección apuntada. Así por ejemplo LAMELA FERNÁNDEZ, M.: “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: breve aproximación a su contenido”, en *Revista Jurídica Española La Ley*, 1996 – T. II, p. 1484, quien, a pesar de reconocer que la redacción del precepto viene a determinar una excusa absolutoria, finalmente concibe a la figura de la regularización como una “causa de exclusión de la antijuridicidad”. También apunta en la línea indicada MESTRE DELGADO, E.: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Lamarca Pérez, C. (coord.), *Derecho penal, parte especial*, Ed. Colex, 6ª edición, Madrid, 2011, p. 428; y El Mismo: “Delitos contra la Hacienda Pública y

sido QUERALT JIMÉNEZ, quien tradicionalmente ha sostenido que la figura de la regularización, a pesar de entrar en juego tras la consumación del delito, operaría como una causa que excluye o elimina el carácter de “antijurídico” del mismo. En opinión del autor, cuando el sujeto regulariza su situación correctamente, con su actuación produce el efecto de desplazar y hacer desaparecer uno de los elementos estructurales de la categoría de la “antijuridicidad”, cual es el daño, que vendría a compensarse o repararse. Y así, desaparecido el daño, desaparece la antijuridicidad²⁹⁸. Como expresa SÁNCHEZ

contra la Seguridad Social”, en Lamarca Pérez C. (coord.), Alonso de Escamilla, A., Mestre Delgado, E., Rodríguez Núñez, A., *Delitos y faltas. La parte especial del Derecho penal*, Ed. Colex, 2ª edición, Madrid, 2013, pp. 495 – 496, clasificando la figura de la regularización al nivel de la antijuridicidad en el estudio de los tipos penales de defraudación a la Hacienda Pública y a la Seguridad Social. El mismo autor en: voz: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Luzón Peña, D. M. (dir.), *Enciclopedia Penal Básica*, Ed. Comares, Granada, 2002, p. 407, califica la figura como “cláusula exoneratoria de responsabilidad penal”. Con posterioridad a la reforma operada por LO. 7/2012 mantiene esta opinión: ALONSO GALLO, J.: “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 34, 2013, pp. 15 y ss. Por su parte, utilizando términos como “eximente” o “causa de exención”, MORENO MÁRQUEZ, A. M.: “Delitos contra la Seguridad Social: el artículo 307 del nuevo Código Penal”, en *Temas Laborales, Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social*, nº 37, año 1995, p. 53; ABRIL ABADÍN, E.: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social: razones y objetivos de una reforma”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, pp. 38 – 39; y MORILLAS CUEVA, L.: en Morillas Cueva, L. (coord.), Del Rosal Blasco, B., González Rus, J. J., Peris Riera, J., et. al., VV. AA., *Sistema de Derecho Penal español, parte especial*, Ed. Dykinson, Madrid, 2011, pp. 656 y 659. Por otro lado, y aún defendiendo expresamente que la naturaleza jurídica de la regularización tras la reforma de 2012 es la de causa de atipicidad, CALVO VÉRGEZ, *El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012... cit.*, p.55 reconoce que, a su juicio, “la conducta del obligado que regulariza elimina la existencia de un comportamiento antijurídico”. En la doctrina argentina LICHTMANN, D.: “La extinción de la acción penal por pago en los delitos tributarios. ¿Política criminal o económica?”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, p. 2095, coincide con el planteamiento inicial de QUERALT JIMÉNEZ y considera que la cláusula constituye “un caso de exclusión de la antijuridicidad”. Por su parte, VIVANCOS MARTÍN, C.: “Las últimas reformas contra el fraude en el ámbito laboral y de Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, nº 8068, 2013, online: <http://diariolaley.laley.es> considera que tras la reforma de 2012 “se configura la regularización de la deuda frente a la Seguridad Social como el retorno a la legalidad y por ende la desaparición del carácter delictivo de la conducta”. Vid. tb. próximo a esta postura: SUÁREZ ROBLEDANO, J. M.: “Transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Revista Española de Control Externo*, nº 42, Vol. XIV, septiembre de 2012, p. 192.

²⁹⁸ QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 813; El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 58; y El Mismo, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito... cit.*, p. 264. No obstante debemos dejar apuntado que, como el propio QUERALT JIMÉNEZ hace notar, cuando desaparece el daño desaparece uno de los elementos constitutivos de la antijuridicidad. En este sentido, como expresa MIR PUIG, *Derecho penal parte general, cit.*, p. 158 “la antijuridicidad penal material parte, en general, de un desvalor de resultado”. Sin embargo, en un Derecho penal perteneciente a un modelo de Estado social y democrático no puede pasarse por alto la vigencia del principio de culpabilidad, entendido en sentido amplio, del que se infiere la idea de que el Estado solo puede intentar impedir legítimamente los resultados disvaliosos desvalorando también “las conductas voluntarias que aparezcan *ex ante* como capaces de producir dichos resultados (desvalor objetivo de la conducta), y según sean imputables a dolo o sólo a imprudencia (desvalor subjetivo de la conducta)”. En esta dirección también HUERTA TOCILDO advierte que, si bien la norma jurídico – penal concebida como simple

– OSTIZ GUTIÉRREZ, con base en esta línea de pensamiento, la actuación regularizadora vendría a transformar el hecho y, en definitiva, a convertirlo en ajustado a Derecho²⁹⁹.

QUERALT JIMÉNEZ advierte que pese a lo anterior, no estamos ante una causa de justificación en el sentido tradicional de las mismas, puesto que la regularización entra en juego *ex post facto*, esto es, una vez ya se ha consumado el delito. Y sin embargo, según esta opinión, a pesar de no poderse concebir como causa de justificación, la cláusula vendría a eliminar lo antijurídico del delito³⁰⁰; se trataría así de una especie de causa de levantamiento retroactivo de la antijuridicidad, ubicado en sede de punibilidad, o una causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida (se califica a la figura incluso como de “antijuridicidad de quita y pon”³⁰¹).

El autor mantiene que no es posible considerar a la institución como una excusa absolutoria, a pesar de que el delito ya se haya consumado. A su juicio, una comparación entre la figura de la regularización y las llamadas excusas absolutorias previstas en otros preceptos del Código (por ejemplo: la excusa pura del art. 268 CP.³⁰²,

norma de valoración permite identificar la esencia de la antijuridicidad en un *desvalor de resultado*, no obstante al concebirse ésta como norma de determinación de conductas, en el marco de la antijuridicidad es preciso que esa lesión o puesta en peligro que constituye el *desvalor de resultado* se efectúe en el marco de una acción antijurídica, esto es, con un *desvalor de acción* (vid.: HUERTA TOCILDO, S.: *Sobre el contenido de la antijuridicidad*, Ed. Tecnos, Madrid, 1984, pp. 17 – 21). La autora, tras valorar los pros y los contras que, en relación con el derecho positivo español, puede tener una concepción monista o dualista de la antijuridicidad, según se entienda ésta solo como *desvalor de acción*, en el primer caso, o además como *desvalor de resultado*, en el segundo (pp. 34 y ss.), acaba concluyendo que el contenido de la antijuridicidad lo conforma tanto el *desvalor de acción* como de *resultado* (pp. 64 y ss.). Si se concibe, como hacen estos autores, que la antijuridicidad no es solo el desvalor de resultado sino que, además, ese resultado ha de ser imputable a una conducta desvalorada por su peligrosidad (es decir, que la antijuridicidad es también desvalor de acción o de conducta), entonces resulta cuestionable la premisa principal del planteamiento de QUERALT JIMÉNEZ, que concluye afirmando la exclusión de la antijuridicidad por desaparición del daño, toda vez que cabe seguir preguntándose qué ocurre con el otro elemento de la antijuridicidad, el desvalor de acción, que subsistiría.

²⁹⁹ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* p. 152.

³⁰⁰ QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 813; El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 57; y El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 228.

³⁰¹ QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, pp. 229 – 230; y El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 58.

³⁰² El art. 268 CP. reza lo siguiente: “1. Están exentos de responsabilidad criminal y sujetos únicamente a la civil los cónyuges que no estuvieren separados legalmente o de hecho o en proceso judicial de separación, divorcio o nulidad de su matrimonio y los ascendientes, descendientes y hermanos por naturaleza o por adopción, así como los afines en primer grado si viviesen juntos, por los delitos

o la recogida en el art. 480,1 CP.³⁰³ para el delito de rebelión), impide equiparar estructuralmente a las mismas. En este sentido se entiende que “llamar a esto excusa absolutoria supone considerar idéntico algo que no lo es”, pues la concreta configuración de la regularización guardaría ciertas diferencias respecto de las excusas absolutorias que el autor denomina *tradicionales*³⁰⁴. No obstante, analizando la figura en el seno del delito fiscal, QUERALT JIMÉNEZ considera que nos encontramos ante una cláusula semejante o próxima a las llamadas *excusas absolutorias activas*, que exigen un determinado comportamiento positivo del sujeto, comportamiento que incluso se califica como próximo al desistimiento en la tentativa. Sin embargo, una vez sentado lo anterior, el autor afirma que tal comportamiento activo del sujeto “hace que el estado de cosas antijurídico desaparezca”³⁰⁵. En síntesis: pese a la localización postdelictual de la figura prevista en el art. 307,3 CP., nos encontraríamos ante una cláusula cuyos efectos son muy semejantes a los que se derivan de las causas de justificación (sin que pueda decirse que la regularización sea, en sentido estricto, una causa de justificación)³⁰⁶.

Aproximándonos a la teoría expuesta es fácil comprender que la opinión de QUERALT JIMÉNEZ excede a todas luces de la mera finalidad de averiguar la naturaleza jurídica de la cláusula de regularización, pues su opinión se adentra en las entrañas de la teoría jurídica del delito, suponiendo ello un auténtico replanteamiento de la estructura tradicional de la misma. El propio autor reconoce la dificultad de su planteamiento, toda vez que no es fácil asumir que una figura en Derecho penal pueda

patrimoniales que se causaren entre sí, siempre que no concurra violencia o intimidación. 2. Esta disposición no es aplicable a los extraños que participaren en el delito”.

³⁰³ El art. 480,1 CP. reza lo siguiente: “Quedará exento de pena el que, implicado en un delito de rebelión, lo revelare a tiempo de poder evitar sus consecuencias”.

³⁰⁴ QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 813; El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 56; y El Mismo, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito... cit.*, p. 263.

³⁰⁵ QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 227; y El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 56. Por su parte, DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal... cit.*, p. 263, comparten que estamos ante una excusa absolutoria activa por la que se procede a levantar la pena a quien lleva a cabo un determinado comportamiento postdelictual positivo; sin embargo, a pesar de coincidir con QUERALT JIMÉNEZ en esta clasificación, los autores no comparten que ello signifique la desaparición de la antijuridicidad penal.

³⁰⁶ QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 229; y El Mismo, en Bajo Fernández (dir.) Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 57.

eliminar retroactivamente el carácter de “antijurídico” en un delito ya consumado. Pese a ello, opina que debería caminarse en dirección a abrir la teoría jurídica del delito a los comportamientos postdelictivos en Derecho penal, modificándose el sistema de teoría del delito tradicional, que hasta hoy se ha venido construyendo “en una proporción aterradora sobre uno o dos delitos muy concretos” (entre los que el autor destaca los delitos contra la vida y el patrimonio)³⁰⁷. En términos ilustrativos, para QUERALT JIMÉNEZ “no es lo mismo un homicidio que un hurto; el primero no tiene nunca arreglo, el segundo sí: se puede reponer a la víctima lo sustraído”. En este sentido, el Derecho penal debería empezar a contemplar figuras que, como la regularización, intenten “dar respuesta práctica a la víctima”, prescindiéndose de pena si se consigue anular, aunque sea *ex post*, el daño causado³⁰⁸.

En suma, y en palabras del autor, “debemos ir pensando en encontrar una ubicación en la teoría del delito para los comportamientos postdelictivos de efectos plenamente reversibles sobre la situación antijurídicopenalmente creada”, dejando subsistir otras responsabilidades (por ejemplo, las disciplinarias), pero eliminando la sanción penal y evitando el recurso a la misma³⁰⁹.

A todas luces, el planteamiento de QUERALT JIMÉNEZ se dirige a algo más que a la mera calificación jurídica que deba darse a la institución de la regularización en el seno del delito de fraude a la Seguridad Social, como se dijo. Lo que realmente hace el autor con su propuesta es poner sobre la mesa la necesidad de configurar una nueva categoría del delito dentro del nivel de la punibilidad, cuyo fundamento sea la desaparición de la necesidad de pena por desplazamiento de la antijuridicidad; dicho de otro modo, en palabras del autor, la consideración de la cláusula de regularización como una causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida “ha de provocar ciertamente la creación de una nueva categoría dentro de la teoría de la punibilidad, que consista en la desaparición de la necesidad de pena por desaparición, efectuada voluntariamente por el

³⁰⁷ QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 814.

³⁰⁸ QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, pp. 228 – 229; y El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 57. Desde un punto de vista victimológico, el autor afirma que con el comportamiento regularizador se procede a dar satisfacción a la víctima (vid. QUERALT JIMÉNEZ, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito... cit.*, p. 264).

³⁰⁹ QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 57; y El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 229.

sujeto activo, del estado de cosas antijurídico, de tal modo que *desaparecida dicha antijuridicidad penal, desaparece la necesidad de pena*". En síntesis, las cláusulas como la regularización del art. 307,3 CP. vendrían a configurarse como una "causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida", cuya ubicación sistemática sería la de la *punibilidad*³¹⁰.

Si hasta ahora la punibilidad aceptada como categoría del delito (que no toda la doctrina acepta, al menos como categoría autónoma de éste³¹¹) constaba de dos grupos de elementos diferenciados, cuales son las *condiciones objetivas de punibilidad* y las *circunstancias que impiden el castigo* (que a su vez pueden ser doblemente clasificadas como "excusas absolutorias" o como "causas de levantamiento o exclusión de pena"³¹²), según QUERALT JIMÉNEZ hoy debiera preverse un nuevo grupo en sede de punibilidad y al margen de los anteriores, consistente en la exclusión del carácter antijurídico en el delito consumado, cuando la actuación positiva *ex post* del sujeto elimine el daño inicialmente causado, esto es, la lesión inicialmente sufrida por el sujeto pasivo³¹³.

³¹⁰ QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 58; y El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, pp. 229 – 230.

³¹¹ Por todos vid. GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad... cit.*, pp. 77 y ss. Sobre el concepto y contenido de la *punibilidad* nos pronunciaremos más adelante en esta investigación.

³¹² Siguiendo la clasificación de MIR PUIG, *Derecho penal parte general, cit.*, pp. 142 y ss. A pesar de ello, no toda la doctrina penal entiende que deban ser éstos los elementos integrantes de la categoría de la punibilidad en la estructura del delito; así por ejemplo, mientras que las denominadas "tesis amplias" conciben como integrantes de tal categoría los dos elementos citados (condiciones objetivas de punibilidad y circunstancias que, como las excusas absolutorias o las causas de levantamiento de pena, excluyen el castigo), las "tesis restringidas", en contraposición, no creen que las denominadas *condiciones objetivas de punibilidad* deban integrar esta categoría, y generalmente la reconducen al tipo (en este sentido cfr.: GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad... cit.*, pp. 70 y ss.). Cabe dejar apuntado que, como advierte IGLESIAS RÍO, la categoría de la punibilidad supone "un revoltijo de elementos muy heterogéneos, sobre los que es casi imposible hacer afirmaciones generales" dado que convergen supuestos y consideraciones fundamentadoras de índole legislativa, político – criminal y de naturaleza extrapenal [...]", vid. IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 154; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.* p. 281; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 70.

³¹³ Aunque, como apuntamos *supra*, al referirse este autor a la "eliminación del daño" causado con la inicial defraudación, consideramos que sería más acertado hablar de *eliminación del desvalor de resultado*, que en nada afectaría al desvalor de la conducta, que subsiste. De ahí que sólo pueda hablarse de exclusión de antijuridicidad si la misma se identifica exclusivamente con un desvalor de resultado. Por el contrario, si se entiende, como hacemos nosotros, que el contenido de la antijuridicidad se refiere tanto al *desvalor del resultado* como al *desvalor de la conducta*, sólo desaparecidos ambos podrá decirse que el hecho ha dejado de ser "antijurídico".

A favor del pensamiento de QUERALT JIMÉNEZ debe dejarse apuntada la existencia de una concreta corriente de pensamiento, que ha tenido eco sobre todo en la doctrina germana, que plantea la posibilidad de que el comportamiento postdelictivo, positivo o negativo (en lo que aquí interesa, positivo), pueda desplegar algún tipo de efecto operando sobre el carácter antijurídico del delito consumado³¹⁴. Se afirma de este modo la posibilidad de que las diversas modalidades de comportamiento postdelictivo (y la regularización es una de ellas, salvo que se conciba que ésta entra en juego antes de la perfección del delito), con ciertas limitaciones, puedan incidir y modificar el contenido del injusto penal. La pluralidad de ideas y de opiniones vertidas al respecto puede reconducirse a dos líneas doctrinales diferenciadas³¹⁵:

Una primera postura, que puede calificarse de minoritaria, reconoce al comportamiento postdelictivo un carácter o significación autónoma. Esta primera línea de pensamiento consta de dos vertientes o puntos de vista: en primer lugar, aquellos que defienden un *concepto amplio del hecho*, esto es, conciben que el tipo penal no debe entenderse en un sentido restringido sino que debe ser comprensivo de actos que según la concepción tradicional quedarían fuera del mismo (por ejemplo, los actos preparatorios, o todas aquellas acciones postdelictivas), en la medida en que tales actos son susceptibles de agravar o disminuir el resultado delictivo. El delito se compondría así de todos los elementos anteriores, coetáneos y posteriores, esto es de toda una “esfera de intereses” compuesta por los elementos que gravitan en torno al tipo delictivo. En definitiva, según esta primera variante, se acuña el planteamiento de que si alguien hace algo *malo* pero después voluntariamente lleva a cabo algo *bueno*, entonces este último dato aporta un nuevo aspecto al suceso observado en conjunto, que no puede pasar inadvertido (inicialmente: BELING, LANG – HINRICHSSEN, etc.). En segundo lugar, la “teoría de Hertz”, que sin ampliar el concepto de tipo delictivo, considera que

³¹⁴ A nuestro juicio, la teoría defendida por QUERALT JIMÉNEZ encuentra apoyo en los razonamientos aducidos por algún sector de la doctrina que, como seguidamente analizaremos, pretende fundamentar el comportamiento postdelictivo positivo con base en una reducción a posteriori del carácter antijurídico del hecho cometido. Las teorías que van a exponerse de forma sintética expresan el fundamento de tales comportamientos, sin proclamar, como hace QUERALT JIMÉNEZ, la necesidad de configurar una nueva categoría en el sistema del delito. Sin embargo, estas corrientes deben dejarse apuntadas en este momento, pues a nuestro juicio son el punto de apoyo para sostener la tesis de este autor. Ambas teorías entienden que nos encontramos ante comportamientos postdelictivos de signo positivo, que entran en juego, por tanto, tras la consumación del delito, y que conllevan la desaparición o la reducción significativa del carácter antijurídico del hecho.

³¹⁵ Vid.: DE VICENTE REMESAL, J.: *El comportamiento postdelictivo*, Ed. Universidad de León, León, 1985, pp. 209 – 246.

existen hechos posteriores al delito (esto es, una vez consumado éste) que pueden influir de algún modo tanto en el injusto como en la culpabilidad. Así se concibe que la antijuridicidad (junto con la culpabilidad) es el punto de partida para el juez penal, que sin embargo también tendrá que tener en cuenta el comportamiento postdelictivo a la hora de concretar el contenido de dichas categorías. Este pensamiento abre la puerta a la posibilidad de que la antijuridicidad se atenúe con posterioridad a la consumación delictiva, cuando la actuación *ex post* del sujeto contribuya a restablecer de alguna manera el daño causado (como entendía QUERALT JIMÉNEZ), de manera que finalmente se pueda percibir que la inicial lesión del bien jurídico disminuye o incluso desaparece (HERTZ).

Una segunda postura, denominada “*teoría de la construcción indiciaria*”, lejos de reconocer al comportamiento postdelictivo un valor propio o autónomo, considera, no obstante, que éste sí sería capaz de arrojar indiciariamente nuevos datos sobre el delito ya perfeccionado, con base en la existencia de factores posteriores al mismo que de alguna manera habrían de tenerse en cuenta (inicialmente: DREHER, MAURACH, etc.). Según el planteamiento de estas doctrinas, a pesar de que con la consumación ya se impide que cualquier hipotético comportamiento postdelictivo del sujeto sea susceptible de modificar el contenido del injusto, ello no obsta para que tal comportamiento pueda conformar un *indicio* de menor antijuridicidad³¹⁶.

Las teorías apuntadas, que como se ha visto entienden que de alguna manera es posible la modificación de la antijuridicidad de la conducta en un delito ya consumado, parten de la consideración de la antijuridicidad como la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico protegido en la norma, y no sólo como la relación de contradicción del hecho con el Derecho, es decir, conciben a la misma como *antijuridicidad material* y no como *antijuridicidad formal*. Ello es así porque estos autores consideran que es posible modular y graduar el contenido del injusto teniendo en cuenta el comportamiento postdelictivo. Y tal graduación sólo puede producirse si se entiende la antijuridicidad como *antijuridicidad material*, pues la *antijuridicidad formal* no es susceptible de graduación alguna (ésta o se da, o no se da: o el comportamiento es contrario a Derecho,

³¹⁶ Advierte sobre ello: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 346 – 347.

o es ajustado al mismo)³¹⁷. De este modo, y según esta doctrina, se posibilita que sea el juez quien, en fase de determinación e individualización de la pena, module y gradúe el contenido del injusto y decida la concreta puesta en peligro o lesión del bien jurídico, teniendo en cuenta para ello el posible comportamiento postdelictivo del sujeto. Se percibe así que el delito no consiste sólo en una agresión al bien jurídico y al valor que éste representa, sino que constituye un ataque o agresión de conjunto que engloba la gravedad de dicha ofensiva, los daños efectivamente causados al sujeto pasivo, y todos los comportamientos exteriores de éste, es decir, la *suma* de la agresión³¹⁸.

A pesar de que las teorías que acaban de ser expuestas no se elaboraron en torno a la concreta figura de la regularización, sino dogmáticamente abstraídas de cualquier institución particular, parece que las mismas recuerdan al pensamiento sostenido por QUERALT JIMÉNEZ cuando intenta defender la naturaleza jurídica de la regularización como “causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida”, en base a que el comportamiento postdelictivo del sujeto defraudador vendría a eliminar el daño causado (o lo que es lo mismo, a reponer el bien jurídico inicialmente lesionado)³¹⁹.

³¹⁷ Sobre los conceptos de “antijuridicidad material” y “antijuridicidad formal” vid. ampliamente: MOLINA FERNÁNDEZ, F.: *Antijuridicidad penal y sistema del delito*, Ed. Bosch, Barcelona, 2001, pp. 41 y ss.

³¹⁸ Sobre todas estas teorías y las variantes de las mismas, cfr. la abundante información recogida por DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo*, cit., pp. 209 – 246. El autor realiza un recorrido en profundidad sobre los planteamientos expuestos en la doctrina alemana, si bien desde una perspectiva crítica que se resiste a asumir la posibilidad de que el comportamiento postdelictivo del sujeto pueda influir directamente sobre la categoría de la antijuridicidad. Más actualmente recoge un amplio análisis sobre el fundamento del comportamiento postdelictivo y las distintas teorías apuntadas POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 326 y ss. Por otro lado, también puede consultarse el artículo de DÍEZ RIPOLLÉS, J. L.: “La categoría de la antijuridicidad en Derecho Penal”, en Luzón Peña, D. M., Mir Puig, S. (coords.), VV. AA., *Causas de justificación y de atipicidad en Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, Navarra, 1995, pp. 87 y ss., quien recogiendo el pensamiento de GÜNTHER en la doctrina alemana (y también el de otros autores, alemanes y españoles, aunque en menor medida) pone de manifiesto la existencia de diversas teorías que pretenderían acomodar dentro de la estructura del delito nuevas categorías autónomas cuyo contenido actualmente no podría englobarse dentro de las ya existentes. En España, MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 145, parece también abrir la puerta a la posibilidad de que la denominada “punibilidad” sea susceptible de afectar a cualquier categoría del delito. El autor, negando que la “punibilidad” sea una categoría que, como ocurre con la antijuridicidad y la culpabilidad, componga la llamada teoría jurídica del delito, considera que “la decisión acerca de lo que es no sólo dañoso e imputable a su autor, sino también punible, condiciona el contenido y los límites del injusto penal y de la imputación personal jurídico – penal. La selección de los hechos penalmente típicos no depende sólo de su dañosidad social, sino también de que parezca necesaria y oportuna su conminación penal. La exclusión del injusto penal también puede deberse al decaimiento de la suficiente necesidad de pena”

³¹⁹ No obstante, pese a que en la práctica pueda afirmarse, como hacen estos autores, que el juez, en fase de individualización de la pena, pueda tener en cuenta el comportamiento global del sujeto (y, por tanto, también su actuación postdelictiva) para valorar la efectiva lesión del bien jurídico y decidir sobre la concreta sanción penal aplicable, de ello no parece derivarse la necesidad de configurar nueva categoría

Al margen de que lo anterior constituya la línea argumental más fuerte a la hora de defender la naturaleza jurídica de la regularización como “causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida”, existe otro argumento que, como señala un grupo de autores, puede jugar a favor de la tesis expuesta por QUERALT JIMÉNEZ, y que estriba en acudir a la dicción literal del precepto en el seno del Código Penal Español:

En primer lugar, respecto de la anterior redacción del precepto (hoy sustituida mediante la LO 7/2012, de 27 de diciembre) se afirmaba que el empleo de expresiones como “quedará exento de responsabilidad penal el que...” utilizadas en el antiguo art. 307,3 CP. y el rechazo del legislador a la utilización de otras expresiones como las que utilizaba el Proyecto de Código Penal presentado al Parlamento, en el que se exponía “no se impondrán penas...”, podrían ser susceptibles de generar líneas interpretativas como la sostenida por QUERALT JIMÉNEZ. Según estos autores, lo anterior se hacía aún más evidente al tener en cuenta que en la Exposición de Motivos de la ley que aprobó el antiguo 307,3 CP. finalmente no se optó por la expresa referencia a la “excusa absolutoria” sino que se decantó por la expresión “ausencia de penalidad”, finalmente sustituida por “ausencia de responsabilidad penal”³²⁰.

de “exclusión de la antijuridicidad sobrevenida” para dar respuesta a la cuestión sobre la naturaleza jurídica de la cláusula de regularización, como hace QUERALT JIMÉNEZ. La cuestión es distinta: una cosa es que el juez pueda decidir sobre la concreta pena aplicable, moviéndose dentro de los límites mínimo y máximo previstos por la ley según su prudente arbitrio y fundamentando también tal decisión en el comportamiento global del sujeto y en el efectivo menoscabo del bien jurídico, y otra bien distinta es señalar que en la figura de la regularización se produce una disminución o desaparición de la antijuridicidad tras la consumación delictiva. Esto último no es posible si se concibe a la figura como comportamiento postdelictivo de signo positivo, pues con la consumación ya se ha producido el ataque al bien jurídico y puede afirmarse lo antijurídico del hecho. Y ello con independencia de que el juez valore después, en fase de individualización de la pena, el conjunto del comportamiento, pues esto se produce una vez ya se ha afirmado la antijuridicidad. Lo que hace el juez es determinar y precisar la pena dentro de los límites previstos en el texto de la ley (incluso aplicando las distintas atenuantes previstas en el art. 21 del Código Penal). Pero cuando el juez realiza esta labor, la antijuridicidad ya se ha afirmado: existe un delito consumado. Por tanto, la teoría de QUERALT JIMÉNEZ va más allá de lo que de estas teorías se puede colegir, pues el autor pretende configurar una nueva categoría denominada “causas de exclusión de la antijuridicidad”, afirmando que el comportamiento postdelictivo del sujeto desplaza retroactivamente una antijuridicidad que ya ha quedado fijada. Lo heterodoxo de este planteamiento hace que la teoría de este autor no haya sido ni desarrollada en mayor profundidad ni acogida en nuestro Ordenamiento Jurídico.

³²⁰ Vid. exposición de este argumento en: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. p. 333. También recoge estas opiniones: LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, p. 367. Sobre la discusión terminológica en la tramitación legislativa de la figura en el seno del delito fiscal, Cfr.: SÁNCHEZ LLIBRE, J.: *La nueva regulación del delito fiscal*, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, p. 67; y COSTA CLIMENT, J.: “La reforma del delito fiscal: tipos penales depurados y discrepancias interpretativas”, en Aragonés Beltrán, E., (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito*

Y en segundo lugar, el planteamiento defendido por QUERALT JIMÉNEZ también puede encontrar apoyo en la literalidad del precepto tras la aprobación de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, última ley modificadora de la norma que se está analizando y, en concreto, en el preámbulo de la misma, en el que puede leerse que la regularización “pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento”. Además, como añade el legislador en el citado preámbulo, “se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento [...] y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición de reproche penal”. Finalmente, el legislador advierte acerca del cambio en la dicción literal del precepto, en que se elimina la referencia a “quedará exento de responsabilidad penal...” y se establece, simplemente, la fórmula “se considerará regularizada la situación...”, suprimiéndose, según se alega, “las menciones que la conceptuaban (a la cláusula) como una excusa absolutoria”³²¹.

Con apoyo en el texto del preámbulo que acabamos de exponer, tras la aprobación de la LO. 7/2012 algún autor ha considerado que la regularización posee una naturaleza jurídica muy próxima a la preconizada primariamente por QUERALT JIMÉNEZ. En este sentido destaca la posición de ALONSO GALLO, quien ha considerado que tras la reforma de la regularización aquélla ha pasado de ser una *excusa absolutoria* a configurarse como una *causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho*³²². Como puede leerse a este autor: “tradicionalmente se ha considerado que la

fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio), Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, p. 74.

³²¹ Vid.: Exposición de Motivos LO 7/2012, de 27 de diciembre (BOE nº. 312, de 28 de diciembre de 2012). Como señalan SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 6, la nueva construcción de la regularización operada en 2012, que pasa por incorporar la cláusula de regularización en el seno del tipo básico del art. 307,1 CP., “recuerda vagamente a las causas de justificación”. A juicio de estos autores, no obstante, este encuadramiento no sería posible “puesto que la compensación del injusto, ya fundamentado, por una actuación contraria posterior, tampoco puede reconducirse a ninguno de los dos principios de ponderación de bienes o de disposición del bien lesionado por parte de su titular, que presuponen como poco la simultaneidad; ni el balance se produce en el momento de la lesión del bien, sino posteriormente”. Sin embargo, y a pesar de que no parezca posible conceptuar a la regularización como *causa de justificación*, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA apuntan que cabría la posibilidad de pensar “en la exclusión de responsabilidad a posteriori por un injusto ya fundamentado”, esto es, en lo esencial, la tesis defendida por QUERALT JIMÉNEZ. En el capítulo de críticas a esta teoría estudiaremos si es posible dar cabida a una institución semejante en nuestro sistema penal o si, por el contrario, debe rechazarse esta línea de pensamiento.

³²² ALONSO GALLO, *El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012, cit.*, pp. 15, 16 y 19. Por su parte, no descarta esta posibilidad: VIDALES RODRÍGUEZ, *Derecho penal del amigo... cit.*, p. 276.

regularización [...] constituye una excusa absolutoria, lo que en la teoría del delito supone que elimina, por razones político – criminales, la punibilidad de un hecho que por lo demás se considera típico, antijurídico y culpable. La Ley Orgánica 7/2012 ha modificado completamente la naturaleza jurídica de la regularización, que ahora se configura como una causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho³²³.

A juicio del autor últimamente citado, aunque en el Anteproyecto (analizado por nosotros *supra*) el legislador quiso configurar la regularización como elemento del tipo, ante el Informe del Consejo General del Poder Judicial a dicho texto, poniendo de manifiesto la diferente problemática que dicha conceptualización supondría respecto de la consumación y el cómputo de la prescripción, finalmente se decidió instaurar una concreta causa excluyente de la ilicitud del hecho (esto es, del carácter antijurídico del fraude), aún manteniéndose la consumación en sus términos tradicionales³²⁴, lo que recuerda en mucho a la teoría desarrollada anteriormente por QUERALT JIMÉNEZ concibiendo la regularización como causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida.

Para ALONSO GALLO esta opción interpretativa encontraría apoyo en diversos pasajes, ya enunciados, del preámbulo de la LO. 7/2012 (v. gr.: regularización como “reverso del delito”; regularización que neutraliza el desvalor de la defraudación; regularización como el “pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento”, etc.). A juicio del autor, seguir calificando a la regularización como excusa absolutoria “supone contradecir de forma palmaria lo que dice el preámbulo”; y, a pesar de que los preámbulos no posean valor normativo alguno, “resultan reveladores de la intención del legislador”, por lo que en modo alguno deben ser desatendidos³²⁵.

Según esta tesis la regularización constituye una causa de *justificación a posteriori* de la defraudación: mediante la ejecución de un comportamiento que deviene acorde con el Ordenamiento Jurídico desaparece la antijuridicidad material; “el hecho formalmente antijurídico, por tener encaje en la descripción de la conducta de defraudación del tipo, no es antijurídico materialmente, ya que la lesión provisional del

³²³ ALONSO GALLO, *El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012*, cit., p. 16.

³²⁴ *Ibidem.*, pp. 16 – 17.

³²⁵ *Ibidem.*, p. 19.

bien jurídico protegido no ha llegado a materializarse gracias a la regularización”. Con la regularización, en suma, desaparece retroactivamente la antijuridicidad afirmada³²⁶.

Más allá de lo anterior, no puede pasarse por alto que el planteamiento expuesto por QUERALT JIMÉNEZ, y seguido por ALONSO GALLO tras la reforma de 2012, persigue una finalidad eminentemente práctica, que afecta al ámbito de la codelincuencia. En efecto, la construcción del argumento expuesto intenta evitar la absurda consecuencia de que los partícipes en el delito consumado de defraudación a la Seguridad Social sean sancionados penalmente mientras que el autor, por el contrario, accede al beneficio de la exención de responsabilidad penal.

Si se concibe, como hacen estos autores, que la cláusula de regularización es una figura que elimina la antijuridicidad del delito (aún *ex post*, como se apuntó) entonces, en virtud del principio de accesoriidad limitada de la participación, también los partícipes se beneficiarían de los efectos de la regularización. Según el citado principio, sólo puede declararse la responsabilidad penal del partícipe cuando la actuación perpetrada por el autor del hecho merece la calificación de “típica” y “antijurídica”³²⁷.

³²⁶ *Ibidem*.

³²⁷ La denominada “teoría de la accesoriidad limitada de la participación” es la mayoritariamente aceptada entre nuestros autores a la hora de explicar dogmáticamente el contenido de la participación y su fundamento en el ámbito de la codelincuencia. Así, acogen la teoría de la accesoriidad limitada, entre muchos otros: MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general*, cit., pp. 439 – 440; LANDECHO VELASCO, C. M., MOLINA BLÁZQUEZ, C.: *Derecho penal español, parte general. Nueva edición actualizada conforme a la LO 5/2010*, Ed. Tecnos, 8ª edición, Madrid, 2010, p. 491; y MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 1080. Como apunta GÓMEZ GONZÁLEZ, O. T.: *Participación criminal: análisis doctrinal y jurisprudencial*, Ed. Dykinson, Madrid, 2001, p. 134, “la doctrina española mayoritaria ha interpretado siempre que en el derecho positivo aparece el principio de accesoriidad limitada cualitativa o interna, es decir, realización de un hecho típico y antijurídico”. Abandonadas las tesis de la accesoriidad mínima (en que para responsabilizar al partícipe tan sólo se exige que el hecho llevado a cabo por el autor realice el *tipo* del delito) y la tesis de la accesoriidad máxima (que requiere como presupuesto para la sanción del partícipe que el hecho del autor sea *típico* y *antijurídico*, y que además le sea imputable, esto es, que sea *culpable*), la teoría de la accesoriidad limitada hoy sólo exige, para responsabilizar penalmente al partícipe, que el hecho del autor resulte *típico* y *antijurídico* (sobre ello y sobre las razones a favor del mantenimiento de esta tesis vid.: MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 409). Ello implica que si el hecho llevado a cabo por el autor está justificado (se elimina, por tanto, la antijuridicidad) entonces no será posible apreciar participación penal. En este sentido, cfr.: ALBERTO DONNA, E.: *La autoría y la participación criminal*, Ed. Comares, Granada, 2008, pp. 97 – 98. El autor ofrece una visión esquemática sobre las diversas teorías al hilo de la participación delictiva, considerando también dominante la opinión que se decanta por la teoría de la accesoriidad limitada de la participación. Sobre ello ampliamente: El Mismo, *La autoría y la participación... cit.*, pp. 91 y ss. También puede consultarse ampliamente PEÑARANDA RAMOS, E.: *La participación en el delito y el principio de accesoriidad*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990, quien elabora una completa exposición de los distintos posicionamientos doctrinales sobre la participación y la teoría de la accesoriidad (analizada en profundidad desde la distinción entre *accesoriidad en sentido positivo* y *accesoriidad en sentido negativo*). Sobre la posibilidad de extensión de los efectos derivados de la regularización a terceros partícipes vid. Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de

En consecuencia, y para evitar la declaración de responsabilidad penal de los terceros partícipes que contribuyen tan sólo accesoriamente al hecho, QUERALT JIMÉNEZ opta por otorgar a la institución de la regularización la naturaleza de causa de exclusión de la antijuridicidad. De esta forma, al desplazarse el carácter de “antijurídico” del hecho ejecutado por el autor, tanto éste como los partícipes quedarán exentos de responsabilidad criminal³²⁸. De idéntica opinión es ALONSO GALLO quien, con apoyo en la teoría de la limitada accesoriedad, y concibiendo la institución como causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho, concluye que el partícipe no incurrirá en responsabilidad penal en supuestos de regularización al no referirse ya su participación a un hecho ilícito o antijurídico³²⁹.

De lo anterior se deriva (y a priori se comprende) el planteamiento de estos autores basado en la defensa de la cláusula de regularización como causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida; atribuyéndole dicha naturaleza jurídica, la regularización permitiría exonerar de responsabilidad penal ya no sólo al autor de la defraudación sino también a los posibles partícipes del delito. Con la tesis expuesta el hecho podría ser considerado típico pero no ya antijurídico, por lo que al no darse uno de los dos elementos que permiten apreciar participación criminal en el hecho y atribuir responsabilidad penal a terceros partícipes, éstos se beneficiarían también de los efectos de la regularización. Lo que puede ser explicado al contrario: si se considera que la cláusula del art. 307,3 CP. no es susceptible de eliminar retroactivamente el carácter de “antijurídico” del hecho, sino que los elementos que componen el delito consumado son inalterables, y se concibe a la regularización como excusa absolutoria o como causa de levantamiento de la pena, entonces el autor que regulariza correctamente su situación ante la Seguridad Social podrá acceder al beneficio de la exención de responsabilidad penal prevista en el citado artículo, pero no así el partícipe que tendrá que responder penalmente, puesto que el autor realizó un hecho que se califica como “típico y antijurídico” (activándose la accesoriedad limitada que da lugar a la responsabilidad

febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartados IV y V (quien también parte del estudio de las teorías de la accesoriedad del partícipe respecto del autor antes de pronunciarse). Sobre esta posibilidad, sin embargo, volvemos en el Capítulo V de esta investigación.

³²⁸ QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo...* cit., p. 58; El Mismo, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 813; y El Mismo, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito...* cit., p. 264.

³²⁹ ALONSO GALLO, *El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012*, cit., p. 20.

penal del partícipe en el hecho delictivo)³³⁰. Y parece claro que ésta última consecuencia no deja de ser llamativa (y sorprendente) desde la óptica de la lógica jurídica y la justicia material.

Por tanto, y en suma, la concepción expuesta pretende ser un camino interpretativo útil en aras a solventar los problemas de esa aparente imposibilidad de que los partícipes se beneficien de los efectos de la regularización³³¹.

No obstante, del tratamiento de la figura del partícipe en relación a la figura de la regularización y de su posibilidad o imposibilidad de acceder a los beneficiosos efectos derivados de la misma nos ocuparemos en otro capítulo de esta investigación³³².

2. Críticas a la teoría.

2.1. La existencia de un delito ya consumado y la heterodoxia dogmática del planteamiento.

La mayor parte de la doctrina advierte de la dificultad para acoger el planteamiento inicialmente patrocinado por QUERALT JIMÉNEZ, toda vez que en el actual sistema de teoría jurídica del delito no sería posible dar cabida a una institución como la planteada por el autor (y seguida por otros, como expusimos).

En efecto, la existencia de una causa que desplace la antijuridicidad una vez se ha consumado el delito supone argüir una tesis heterodoxa en el conjunto de las opiniones dogmáticas en la materia, respecto de la naturaleza jurídica de la figura de la regularización³³³.

³³⁰ Como expone FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 87, “la apreciación de una causa de justificación en el autor convierte la conducta en justificada también para los partícipes. No ocurre lo mismo con las causas de levantamiento de la pena, que son personales”. No obstante, como se comprobará inmediatamente al analizar las opiniones contrarias al pensamiento expuesto, no toda la doctrina coincide en afirmar el carácter personal de las causas de levantamiento de pena (algunos entienden, por el contrario, que éstas tienen un carácter objetivo).

³³¹ En estos términos: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. p. 10.

³³² Vid. infra, capítulo V.

³³³ En este sentido, y entre otros: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. p. 11; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 661; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. p. 341; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ,

En este sentido, a la tesis que concibe la cláusula de regularización como “causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida” o “causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho” se le objeta que la existencia de la misma ya presupone un delito consumado, por lo que de admitirse como válida esta teoría se procedería al quiebro de la sistemática de imputación por responsabilidad, pues, como advierte SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, “ya no se responde por el hecho, sino por lo que le sigue, algo que ya no es la misma conducta”³³⁴. En suma, como expone IGLESIAS RÍO, la regularización debe situarse “más allá de los elementos estructurales del delito, dejando inalterada la influencia sobre el contenido del injusto”³³⁵.

Ahondando un poco más en el contenido de esta objeción principal, nos encontramos que el punto de partida de la misma es considerar que la figura de la regularización entra en juego una vez se ha consumado el delito, por lo que ésta no podría afectar retroactivamente al carácter de “antijurídico” del hecho. Se parte de la consideración de que, a pesar de que las figuras “causas de justificación” y “excusas absolutorias” o “causas de levantamiento de la pena” comparten un homólogo efecto, pues dejan sin sanción penal al sujeto, sin embargo éstas últimas operarían posteriormente a la consumación del hecho delictivo, lo que no ocurre con las causas de justificación. No obstante, el anterior se configura como un argumento que, si se detiene

Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit., pp. 132 y 137; BAJO FERNÁNDEZ, M., BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, 2ª edición, Madrid, 2010, p. 325; JAÉN VALLEJO, M.: “La protección penal en el ámbito de las subvenciones”, en Bacigalupo, E. (dir.), *Curso de Derecho Penal económico*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 505 (nota al pie nº. 8); LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, pp. 366 – 367; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., pp. 134 – 135; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 91; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* pp. 152 – 153; COLINA RAMÍREZ, E. I.: *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico – dogmático del art. 305 Cp.*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010, p. 277; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 1080; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 86; IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto, (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 282 (nota al pie nº. 46); FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 84 – 85; DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo*, cit., pp. 242 – 243; y SÁNCHEZ TOMÁS, J. M.: en Rodríguez Ramos, L., Cobos Gómez de Linares, M. A., Sánchez Tomás, J. M., *Derecho Penal, parte especial III. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico (I), Delitos contra la Hacienda Pública, derechos de los trabajadores, medio ambiente y patrimonio cultural. Delitos contra la seguridad colectiva*, Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1999, p. 121.

³³⁴ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* p. 153.

³³⁵ IGLESIAS RÍO, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 72.

en tal punto, puede pecar de una cierta apariencia simplista. Como apunta FARALDO CABANA, la premisa de que el delito ya se ha consumado cuando entra en juego la regularización y la imposibilidad de que por ello el comportamiento postdelictivo pueda ser susceptible de modificar o exonerar el carácter de “injusto” en el delito, es un argumento que efectivamente constituye el punto de partida en aras a diferenciar las categorías de “causas de justificación” y “excusas absolutorias” o “causas de levantamiento de la pena”, pero no puede suponer el argumento definitivo para desechar estas tesis; y no puede serlo porque, a pesar de que mayoritariamente se conciba la idea de que el comportamiento regularizador no pueda afectar al injusto ni a la culpabilidad de un delito ya perfeccionado, hay un determinado sector de la doctrina (sobre todo doctrina alemana) que no piensa así, como se expuso *supra*³³⁶.

Como se dejó expuesto al abordar el análisis de las posiciones que sustentan la tesis de QUERALT JIMÉNEZ, aunque en general pueda decirse que el pensamiento del autor tiene un difícil encuadre en la actual teoría jurídica del delito, no faltan autores que plantean hipótesis que conducen a afirmar que los comportamientos postdelictivos sí pueden afectar de alguna manera al contenido del injusto en un delito ya consumado (teorías que sin embargo se elaboran en abstracto, sin referencia a la concreta figura de la regularización).

Frente a estas tesis se ha objetado, como se decía, que la consumación del delito fija definitivamente el injusto, pues como afirma DE VICENTE REMESAL, “el juicio que determina si una conducta es ajustada a Derecho, es decir, antijurídica, se refiere al momento en que dicha conducta se encuentra en contradicción con el Derecho”, por lo que ninguna modalidad de comportamiento postdelictivo sería susceptible de modificar el juicio de antijuridicidad³³⁷; en este sentido se concluye afirmando que los comportamientos postdelictivos, como el que supone la institución de la regularización, carecen de relevancia para el juicio de antijuridicidad “porque aunque pueda modificar el resultado sobre el objeto de la acción, la lesión del bien jurídico permanece intacta”. En definitiva, “la consumación marca [...] la barrera que impide la relación directa o inmediata entre comportamientos postdelictivo e injusto”³³⁸. Y si el delito ya se ha

³³⁶ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 84.

³³⁷ DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo*, cit., p. 242.

³³⁸ *Ibidem.*, p. 243.

consumado cuando entra en juego la regularización entonces mal puede hablarse de que la regularización es una causa que desplaza la antijuridicidad de una acción ilícita ya agotada³³⁹.

También POZUELO PÉREZ entiende que una de las críticas principales a estas teorías es la propia existencia de un delito consumado con el que definitivamente se fijan las categorías del delito, y entre ellas la antijuridicidad, por lo que esa consumación vendría a constituir “un obstáculo insalvable” a la hora de defender tales planteamientos³⁴⁰. En semejante sentido se pronuncia MANJÓN – CABEZA OLMEDA considerando que tal teoría resulta “dogmáticamente inconsistente”, por lo que debe rechazarse³⁴¹.

Sin embargo, con la objeción que plantean estos autores llegamos al mismo punto de partida: negar que la regularización pueda influir en el carácter antijurídico del delito consumado porque precisamente ya se ha producido la consumación, lo que por sí sólo no sirve para contrarrestar aquellas opiniones que en la doctrina germana entienden que, de unas formas u otras, el comportamiento postdelictivo sí es susceptible de modificar, alterar e incluso hacer desaparecer la antijuridicidad en el delito perfeccionado³⁴².

Debido a lo anterior FARALDO CABANA, dando un paso más, entiende que la diferencia básica estriba en que quien actúa bajo una causa de justificación lo hace “en un régimen de preminencia jurídica cuya manifestación más notable radica en que los afectados por su actuación justificada no se pueden oponer”. A la contra, la existencia de un comportamiento postdelictivo (como por ejemplo una causa de levantamiento de pena), aún conllevando una renuncia al castigo por parte del legislador, implica que el sujeto no tenía derecho a ejecutar el hecho en el momento de hacerlo. El acto llevado a cabo no es legítimo o ajustado a Derecho cuando se comete (al contrario de lo que ocurre con las causas de justificación)³⁴³. El argumento de la autora no es en absoluto novedoso: se trata, como ella misma admite, de una concepción tradicional en Derecho

³³⁹ FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 53.

³⁴⁰ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva, cit.*, p. 348.

³⁴¹ MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, p. 161.

³⁴² Vid. por todos: DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo, cit.*, pp. 209 – 246, y bibliografía allí citada.

³⁴³ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, pp. 84 – 85. En el mismo sentido vid.: HIGUERA GUIMERÁ, *Las excusas absolutorias, cit.*, pp. 21 – 22.

penal, que diferencia las causas de justificación de las excusas absolutorias entendiendo que las primeras, y no así las segundas, conllevan “un juicio de aprobación del comportamiento de acuerdo con el Ordenamiento jurídico”³⁴⁴. O, utilizando el símil de VIVES ANTÓN, se trataría de la existencia de ciertas leyes permisivas que pueden otorgar al sujeto un “permiso fuerte” (así las causas de justificación) o bien un “permiso débil” si se limitan simplemente a tolerar un comportamiento (así lo que el autor denomina “causas de exclusión de la responsabilidad por el hecho”)³⁴⁵.

En el mismo sentido anterior, LARRAURI PIJOAN considera que la diferencia radica en el fundamento de la figura. Las causas de justificación, que nacen de la existencia de un interés prevalente por el que el legislador autoriza a la causación de un daño, no sólo producen la consecuencia de que el hecho deje de estar prohibido sino que además generan un derecho a actuar de una determinada manera y, en consecuencia, una obligación de tolerar el comportamiento justificado por parte del sujeto pasivo. Como expone la autora, “si la persona afectada tiene un deber de tolerar ello muestra que el comportamiento del autor está justificado”³⁴⁶. Al contrario, las excusas absolutorias (o, en general, el comportamiento postdelictivo), no se basan en la existencia de un interés preponderante en que se autorice desde el inicio la causación de un daño a un determinado bien jurídico, pues producen “el mismo o mayor daño que el evitado”³⁴⁷. Podría decirse por tanto que los supuestos que justifican una actuación, y desplazan con ello la antijuridicidad de un hecho típico, son valorados de forma positiva

³⁴⁴ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 84 (nota al pie nº. 109). En contra, sin embargo, parece posicionarse BACIGALUPO, quien recoge una postura que, extrapolada al análisis de la figura de la regularización, puede calificarse como próxima a la tesis expuesta por QUERALT JIMÉNEZ. Partiendo del pensamiento de SCHMINDHÄUSER, el autor pone de manifiesto una cierta equiparación de las llamadas *excusas absolutorias* (en sede de punibilidad) y las *causas de justificación* (en sede de antijuridicidad). En este sentido, la primaria diferencia existente entre unas y otras, basada en que la excusa absoluta presupone ya la antijuridicidad del hecho, no sería tal puesto que a juicio del autor “al no excluirse el disvalor constitutivo de la antijuridicidad, también las causas de justificación presuponen la existencia de la antijuridicidad, en lo que coinciden con las excusas absolutorias”. Así, en opinión del autor, la única diferencia que realmente existiría entre ambas categorías consistiría en que las excusas absolutorias, como causa de exclusión de pena, también presuponen la culpabilidad además de la antijuridicidad. Vid. BACIGALUPO, E.: *Delito y punibilidad*, Ed. Civitas, Madrid, 1983, p. 126.

³⁴⁵ VIVES ANTÓN, T. S.; *Fundamentos del sistema penal. Acción significativa y Derechos Constitucionales*, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2011, pp. 492 – 493.

³⁴⁶ LARRAURI PIJOAN, E.: en Hassemer, W., Larrauri Pijoan, E., *Justificación material y justificación procedimental en el Derecho Penal*, Ed. Tecnos, Madrid, 1997, pp. 54 – 59.

³⁴⁷ *Ibidem.*, p. 59. Sobre la tesis del “interés preponderante”, también denominada “colisión de intereses” o “ponderación de intereses”, si bien advirtiendo de que por sí sola no sirve para explicar correctamente el fundamento de las causas de justificación, vid. LUZÓN PEÑA, en Luzón Peña, Mir Puig (coords.), *Causas de atipicidad y causas de justificación*, cit., pp. 32 y ss.

por el Ordenamiento Jurídico (desde el inicio), por lo que se concibe que una determinada actuación típica, en el caso concreto y dadas las circunstancias particulares necesarias, constituye un instrumento para la producción de un resultado positivo³⁴⁸.

En síntesis, según esta argumentación, la figura de la regularización no podría ostentar la naturaleza jurídica de causa de eliminación de la antijuridicidad sobrevenida o retroactiva porque en el momento en que el sujeto lleva a cabo la actuación delictiva, esto es, la defraudación, no tenía Derecho a hacerlo, ni el sujeto pasivo tenía la obligación jurídica de soportarlo; son otras razones ajenas a ello las que mueven al legislador penal a eliminar finalmente la responsabilidad penal del sujeto, sin que pueda alterarse retroactivamente una antijuridicidad que ya nació en el momento de ejecutarse el hecho. En esta dirección apunta BACIGALUPO comentando el preámbulo de la LO. 7/2012, que operó la última reforma en estos delitos (a su juicio, reforma lógica y dogmáticamente errónea): “el desvalor de la acción y el desvalor del resultado sólo pueden ser excluidos por una causa de justificación. Por lo tanto, para que pudiera ser sostenida la tesis de la Exposición de Motivos sobre la regularización sería necesario que existieran causas de justificación a posteriori. Pero, esta figura es lógicamente imposible, dado que las causas de justificación son autorizaciones de actuar y, por ello, sólo pueden ser previas a la acción típica. Sólo es posible autorizar antes de que el sujeto actúe. Después de realizada la acción sin autorización sólo cabe, si se quiere, perdonar, es decir, excluir la punibilidad”³⁴⁹.

En lo que tiene claramente razón la doctrina anteriormente expuesta es en la afirmación de que, con la actual teoría jurídica del delito, no parece que un comportamiento que opera después de la consumación del mismo pueda hacer desaparecer de forma retroactiva una antijuridicidad ya nacida. Como afirma BRANDARIZ GARCÍA, “la ubicación del momento de consumación de estos delitos no más allá de la fecha de vencimiento del plazo reglamentario de ingreso, tesis ampliamente dominante, convierte en inviable el análisis de la regularización en el

³⁴⁸ MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit, p. 79.

³⁴⁹ BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, pp. 6 – 7. Como añade el autor: “metodológicamente la tesis sostenida en la Exposición de Motivos presupone que en la dogmática es posible todo lo que pretenda el intérprete. Pero no es así. Todo lo contrario. Los conocimientos dogmáticos están configurados para excluir la arbitrariedad y garantizar la seguridad jurídica, es decir todo aquello que no tenga un apoyo en la lógica y en los métodos de interpretación de las leyes carece de legitimidad y es arbitrario”.

ámbito de la exclusión de la antijuridicidad”³⁵⁰. Cuanto menos, a esta postura se le puede objetar que actualmente no cuenta “con el desarrollo conceptual que sería deseable”³⁵¹.

2.2. La existencia de vías interpretativas alternativas para evitar la responsabilidad de los partícipes.

Se aduce también por un sector de la doctrina que el argumento planteado por QUERALT JIMÉNEZ y asumido tras la reforma por ALONSO GALLO no es absolutamente esencial para evitar la responsabilidad penal de terceros partícipes que contribuyen accesoriamente al hecho delictivo, existiendo otros mecanismos que permitirían alcanzar semejante finalidad sin necesidad de articular una figura novedosa en el seno de la teoría jurídica del delito³⁵². Como expone BRANDARIZ GARCÍA, “una adecuada exégesis teleológica del precepto puede conducir a los mismos resultados” sin necesidad de recurrir a la construcción de un argumento semejante al patrocinado por estos autores³⁵³.

De idéntica opinión es FARALDO CABANA, quien considera que es innecesaria la construcción dogmática expuesta en aras a defender la extensión de los efectos exoneradores de responsabilidad penal derivados de la regularización respecto de los terceros partícipes en el delito, pues en su opinión ésta cuestión puede resolverse por otras vías; en concreto, la autora defiende que la resolución de esta controvertida cuestión pasa por atender al fundamento que informa la figura de la regularización

³⁵⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 67.

³⁵¹ En estos términos: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 333 (para mayor abundamiento sobre objeciones que se pueden hacer a esta teoría, que escapan del objeto de este estudio, vid. La Misma, pp. 337 y ss.). En el mismo sentido: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* p. 153, quien echa en falta una mayor argumentación y teorización en el pensamiento expuesto por QUERALT JIMÉNEZ en aras a articular una figura que pueda entroncarse en el actual sistema de teoría jurídica del delito.

³⁵² En este sentido, entre otros: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 215; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.* p. 11; BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 325; LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, pp. 365 y ss.; NARVÁEZ BERMEJO, M. A.: *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 111; y JAÉN VALLEJO, en Bacigalupo (dir.), *La protección penal en el ámbito de las subvenciones*, cit., p. 505.

³⁵³ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.* p. 11.

como comportamiento postdelictivo sin necesidad de elaborar, como se ha dejado expuesto, heterodoxas construcciones dogmáticas³⁵⁴.

En la anterior línea de pensamiento, algunos autores han defendido la innecesariedad de la teoría inicialmente expuesta por QUERALT JIMÉNEZ considerando que la cláusula prevista en el art. 307,3 CP. no tiene naturaleza personal sino objetiva, con lo que se abre la puerta a la posibilidad de que también los partícipes puedan acceder al beneficio de la exoneración de responsabilidad penal derivado del comportamiento postdelictivo del autor; según lo anterior se revelaría como innecesaria la construcción de QUERALT JIMÉNEZ³⁵⁵.

No obstante, el pensamiento que se acaba de exponer debe dejarse apuntado solamente a efectos ejemplificativos, toda vez que el problema de la participación delictiva y el comportamiento postdelictivo en el ámbito de la regularización del art. 307,3 CP. será analizado con mayor detenimiento más adelante en este trabajo³⁵⁶.

2.3. El recurso a la terminología del Código como herramienta no – determinante.

A la tesis de la desaparición de la antijuridicidad se le objeta también que a pesar de que la terminología empleada en el precepto del art. 307,3 CP. pueda ser susceptible de inducir a confusión a la hora de conocer la verdadera naturaleza jurídica de la institución, ello no obsta a rechazar que con la misma se excluya retroactivamente una antijuridicidad que ya ha nacido³⁵⁷. Como expone la Consulta de la Fiscalía General del

³⁵⁴ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 215.

³⁵⁵ En este sentido, v. gr.: BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 325; Los Mismos, *Delitos contra la Hacienda Pública...* cit. p. 109; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 97; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. p. 370; BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización...* cit. p. 111; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 720. Por su parte SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...* cit. p. 165 prefiere calificar a la cláusula de la regularización como “causa de levantamiento de pena vinculada al hecho”.

³⁵⁶ Vid. infra, capítulo V.

³⁵⁷ Al respecto Cfr.: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. p. 333; y LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal...* cit., pp. 367 – 368. También se pronuncia sobre la terminología empleada por el precepto penal la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización

Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, “la terminología del Código no es pauta segura para averiguar la verdadera naturaleza de la regularización”³⁵⁸.

En primer lugar, respecto de la dicción literal anterior a la actualmente vigente, en que se utilizaba la fórmula “quedará exento de responsabilidad penal...”, se oponía que también otros artículos del Código utilizaban (y todavía hoy utilizan) expresiones que pueden llevar a confusión y que sin embargo no son calificados como una especie de causa de exclusión de la antijuridicidad posterior a la consumación del delito; así por ejemplo el ya citado art. 268 CP., en que converge según doctrina prácticamente unánime una excusa absolutoria operativa en determinados delitos patrimoniales perpetrados entre parientes³⁵⁹, también se expresa con los siguientes términos: “están exentos de responsabilidad criminal...”³⁶⁰. Del mismo modo, el también citado *supra* art. 480 CP., que contiene una excusa absolutoria en el delito de rebelión, expone que: “quedará exento de pena...”. También el art. 354,2 CP. establece que: “la conducta prevista en el apartado anterior quedará exenta de pena si el incendio no se propaga por la acción voluntaria y positiva de su autor”³⁶¹. Se interpretaba también que quizá el cambio del precepto durante la tramitación parlamentaria (en que se suprimió la expresa referencia a “excusa absolutoria” y se estableció la expresión “quedará exento de responsabilidad penal” en vez de “no se impondrán penas”, además de modificarse la frase “ausencia de penalidad” y sustituirse por “ausencia de responsabilidad penal”) obedecía a la idea de “emplear una locución que despejara cualquier duda acerca de la

fiscal. Sobre la confusión que puede generar la terminología utilizada en el precepto cfr. HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal... cit.* p. 5.

³⁵⁸ Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartado II.

³⁵⁹ Vid.: ARMENDÁRIZ LEÓN, C., MIRAT HERNÁNDEZ, P.: “La familia en la parte general del Derecho Penal (Libro I del Código Penal de 1995)”, en Yzquierdo Tolsada, M., Cuenca Casas, M. (dirs.), VV. AA., *Tratado de Derecho de la familia, Volumen VI. Las relaciones paterno – filiales (II). La protección penal de la familia*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2011, pp. 1021 y ss.

³⁶⁰ Recogen este argumento CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.* p. 333; y LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, pp. 367 – 368. También la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartado II, utiliza estos argumentos.

³⁶¹ Vid. Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartado II.

improcedencia de incoación o continuación del procedimiento penal en el que se acreditara que el deudor había regularizado”³⁶².

Y en segundo lugar, tampoco parece que las expresiones empleadas por el legislador en el Preámbulo de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, deban ser determinantes a la hora de indagar dogmáticamente la verdadera naturaleza jurídica y concreta ubicación sistemática del instituto de la regularización:

Por un lado, porque las razones expuestas en este Preámbulo, cuando se habla de poner fin a la “lesión provisional del bien jurídico” o de hacer “desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento”, parecen dirigirse no tanto a dar respuesta sobre cuál deba ser la naturaleza jurídica de la norma sino a explicar el fundamento o razón de ser de la figura (cuestión distinta a la que está siendo abordada, y que será objeto de análisis en un capítulo posterior³⁶³), más allá de lo más o menos desafortunadas que puedan parecernos tales locuciones desde la óptica de la teoría jurídica del delito.

Por lo demás, resulta cuanto menos llamativo que, irrogándose las funciones de intérprete, el legislador explique la regularización en términos de finalizar la “lesión provisional” de un bien jurídico, o que pretenda que esta institución haga “desaparecer el injusto” que supone la defraudación³⁶⁴. Como ha señalado MANJÓN – CABEZA OLMEDA estas expresiones “son muy gráficas pero no alteran las categorías dogmáticas: consumado el delito, el mismo no puede ‘neutralizarse’, no siendo admisible que la regularización actúe como una especie de causa de justificación, ni que sea el ‘reverso del delito’, que lleve a la ‘plena legalidad’”³⁶⁵. No parece posible que un bien jurídico quede lesionado “provisionalmente”³⁶⁶. En semejante sentido, como advirtiese CÓRDOBA RODA en relación a la anterior legislación, “la naturaleza

³⁶² Argumento de la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartado II, recogido también por LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal...* cit., p. 368.

³⁶³ Vid. infra capítulo III.

³⁶⁴ Se muestra crítico con esta interpretación: BELTRÁN GIRÓN, *El proyecto de ley de reforma...* cit., p. 15.

³⁶⁵ MANJÓN – CABEZA OLMEDA, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social...* cit., p. 839. Como añade la autora, por más que esa pudiese ser la intención del legislador en la reforma de 2012, tal efecto no se ha conseguido (p. 838). Misma opinión mantiene en: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español...* cit., pp. 158 – 159.

³⁶⁶ MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español...* cit., p. 159.

jurídica de la exención de responsabilidad atribuida a la regularización [...] debe resultar de la valoración dogmática de la exención que se prescribe, sin que la manifestación efectuada por el proyecto [...] pueda privar sobre la recta valoración dogmática de tal causa de exención”³⁶⁷. El delito se consuma cuando se lesiona el bien jurídico protegido. Sólo sería posible hacer desaparecer dicha lesión y el injusto mismo apreciando una causa de justificación que debería concurrir en el momento mismo de la consumación, no con posterioridad³⁶⁸. Estas objeciones se complementan con la crítica, ya aducida *supra*, respecto de la heterodoxia dogmática de estas tesis³⁶⁹.

Y por otro lado, porque por mucho que en el Preámbulo pueda leerse que la intención en la modificación de la regularización es la de suprimir “las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria”, ello no deja de ser una intención legislativa que debe decaer en favor del análisis dogmático del precepto³⁷⁰. Además, lo anterior no implica que la cláusula de regularización deba tener en todo caso naturaleza de “causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida”, pues por mucho que se quiera dejar de concebir a esta institución como excusa absolutoria, hay otras categorías que pueden responder mejor a la naturaleza del precepto (como por ejemplo las causas de levantamiento de la pena, como analizaremos *infra*). El hecho de que el Preámbulo conciba a la regularización como el “pleno retorno a la legalidad” no implica que esta cláusula se convierta en una causa de exclusión del injusto, pudiendo continuarse calificando como una excusa absolutoria o, más en puridad, como una causa de levantamiento de la pena³⁷¹.

En suma, estas objeciones ponen de manifiesto que el recurso a la literalidad del texto legal, así como a las razones esgrimidas por el legislador, no siempre constituyen

³⁶⁷ CÓRDOBA RODA, J.: “Fraude fiscal y falsedad documental”, en Muñoz Conde, F. (dir.), VV. AA., *Falsedad y defraudaciones*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995, p. 210.

³⁶⁸ FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., pp. 73 – 74.

³⁶⁹ Es más, como interpretan MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, cit., p. 296, si el preámbulo mismo reconoce que inicialmente se ha lesionado el bien jurídico y se ha consumado la defraudación “la naturaleza jurídica de la regularización no puede ser otra que la de una causa de anulación o levantamiento de la pena”.

³⁷⁰ Como entiende MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español...* cit., pp. 161 – 162, “naturalmente el Preámbulo ayuda a entender lo que ha querido el legislador, pero las apreciaciones que en la misma se contienen no vinculan al intérprete [...]”.

³⁷¹ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, cit., p. 296.

un buen factor a la hora de conocer la naturaleza jurídica de la institución que se trate, debiendo ahondarse más allá de aquéllas.

2.4. La distinción entre responsabilidad penal y responsabilidad civil.

En último lugar, se ha alegado que la teoría propuesta por QUERALT JIMÉNEZ y seguida por otros no encajaría con la distinción de responsabilidad penal y civil en los llamados delitos patrimoniales³⁷². En este sentido se advierte que en los delitos puramente patrimoniales la restitución e indemnización puede excluir la responsabilidad civil pero no así la responsabilidad penal del hecho, que subsiste. En palabras de OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, la tesis que otorga a la regularización la naturaleza jurídica de causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida no parece ser factible, pues “sólo hay que pensar en la posibilidad de extender sus argumentos y conclusiones (incluso con mayor facilidad dado el carácter individual de su objeto de protección) a los delitos puramente patrimoniales: la restitución, reparación e indemnización de y por lo hurtado, por ejemplo, pueden satisfacer la responsabilidad civil, pero no excluir [...] la penal. Así tampoco la regularización fiscal elimina lo injusto de la defraudación”³⁷³.

IV. LA CLÁUSULA COMO ELEMENTO RELACIONADO CON LA PUNIBILIDAD: “EXCUSA ABSOLUTORIA” VS. “CAUSA DE LEVANTAMIENTO O ANULACIÓN DE LA PENA”.

1. La concepción doctrinal y jurisprudencial de la regularización como “excusa absolutoria” o “causa de levantamiento de la pena”.

Un sector de la doctrina penal, que podemos considerar mayoritario, ha venido entendiendo tradicionalmente que la naturaleza jurídica de la figura de la regularización es la de “excusa absolutoria”³⁷⁴ (aunque algunos prefieren calificarla como “causa de

³⁷² RODRÍGUEZ RAMOS, *Secundariedad del Derecho Penal económico*, cit., p. 55.

³⁷³ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización...* cit., p. 1476.

³⁷⁴ En este sentido, entre otros: DOMÍNGUEZ PUNTAS, A.: *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2011, p. 209; MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en*

Derecho Español... cit., p. 149; AYALA GÓMEZ, I.: “Delitos contra la Hacienda Pública”, en Ortiz de Urbina, I. (coord.), VV. AA., *Memento práctico Francis Lefebvre. Penal Económico y de la Empresa 2011 – 2012*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2011, p. 697; GIL MARTÍNEZ, A.: “Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública”, en Solaz Solaz, E. (dir.), *La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2005, p. 356; SEOANE SPIEGELBERG, J. L.: “El delito de defraudación tributaria”, en García Novoa, C., López Díaz, A. (coords.), *Temas de derecho penal tributario*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2000, p. 105; SUÁREZ – MIRA RODRÍGUEZ, C. (coord.), JUDIEL PRIETO, A., PIÑOL RODRÍGUEZ, J. R.: *Manual de derecho penal. Tomo II. Parte especial*. Ed. Thomsom Reuters, Civitas, Aranzadi, Navarra, 2011, p. 355; DOLZ LAGO, M. J.: “El nuevo delito contra la Seguridad Social: primera aproximación”, en *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº. 19, julio – septiembre de 1995, pp. 108 – 109; ESCOBAR JIMÉNEZ, R.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 del Código Penal)”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 281, año VII, febrero de 1997, p. 5; DE VICENTE MARTÍNEZ, *Derecho Penal de la Seguridad Social, cit.*, pp. 113 – 114; La Misma: *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la democracia*, Ed. Ibidem, Madrid, 1996, p. 352; MARTÍNEZ ESCAMILLA, M., MARTÍN LORENZO, M., VALLE MARISCAL DE GANTE, M., *Derecho penal. Introducción. Teoría jurídica del delito. Materiales para su docencia y aprendizaje*, Ed. Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2012, p. 350; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Ed. CEF, Madrid, 2007, pp. 355 y ss.; CHOCLÁN MONTALVO, *Consumación y prescripción del delito fiscal... cit.*, p. 225; El Mismo, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 352; El Mismo, en Calderón Cerezo / Choclán Montalvo, *Manual de Derecho Penal I, parte general... cit.*, p. 219; El Mismo, *La excusa absolutoria de regularización tributaria, cit.*, pp. 3 y 9 (aunque en este último trabajo el autor advierte que se trata de una excusa absolutoria que no concurre en el momento del hecho sino con posterioridad a éste); BOIX REIG, J.: “Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal”, en VV. AA., *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996, p. 280; LÓPEZ LÓPEZ, E., PERDIGUERO BAUTISTA, E.: *Enciclopedia penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2011, p. 646; APARICIO PÉREZ, A.: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, p. 54; BACIGALUPO, E.: “El nuevo delito fiscal”, en *Actualidad Penal*, nº. 45, diciembre de 1995, pp. 892 – 893; El Mismo: “El delito fiscal”, en Bacigalupo, E. (dir.), *Curso de Derecho Penal económico*, Ed. Marcial Pons, 2ª edición, Madrid, 2005, pp. 485 – 486; El Mismo: “El delito fiscal”, en Del Rosal Blasco, B. (edit.), *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 304; CUGAT MAURI / BAÑERES SANTOS: en Álvarez García (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, Ventura Püschel (coords.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 821 – 822; CARDONA TORRES, *Derecho penal parte especial, cit.*, p. 348; CUELLO CONTRERAS, *El Derecho Penal español, parte general. Nociones introductorias... cit.*, p. 1172; RODRÍGUEZ RAMOS, L. (dir.), MARTÍNEZ GUERRA, A. (coord.): *Código Penal comentado y con jurisprudencia*, Ed. La Ley, 3ª edición, Madrid, 2009, pp. 1033 – 1034; CONDE – PUMPIDO TOURÓN, C.: en Conde – Pumpido Tourón, C. (dir.), VV. AA., *Código Penal comentado, Tomo I*, Ed. Bosch, 2ª edición, Barcelona, 2004, p. 922; ARROYO ZAPATERO, L., BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., FERRÉ OLIVÉ, J. C., et. al., (dirs.), NIETO MARTÍN, A., PÉREZ CEPEDA, A. I. (coords.), VV. AA., *Comentarios al Código Penal*, Ed. Iustel, Madrid, 2007, p. 690; SAAVEDRA RUIZ, J. (dir.), LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J., ALONSO GONZÁLEZ, A. B., ENCINAR DEL POZO, M. A.: *Código Penal comentado, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, Ed. El Derecho, Madrid, 2010, p. 966; BLANCO LOZANO, C.: *Tratado de Derecho Penal español, Tomo II; El sistema de la parte especial; Volumen 2, Delitos contra bienes jurídicos colectivos*, Ed. J. M., Bosch Editor, Barcelona, 2005, pp. 44 y 52; GIMBERNAT ORDEIG, E., MESTRE DELGADO, E., MARTÍNEZ GALINDO, G., COTILLAS MOYA, C., ALCORTA PASCUAL, M.: *Código Penal con concordancias y jurisprudencia*, Ed. Tecnos, Madrid, 2003, pp. 706 y 710; MADRID YAGÜE, P.: “La problemática en torno al delito contra la Seguridad Social y la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, en *Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 91, septiembre – octubre de 1998, p. 755; BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico, cit.*, p. 321; BAJO FERNÁNDEZ, M.: “Algunas cuestiones del delito tributario”, en Bajo Fernández, M. (dir.), Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, p. 127; GÓMEZ RIVERO / MARTÍNEZ GONZÁLEZ / NÚÑEZ CASTAÑO, *Nociones fundamentales de Derecho Penal... cit.*, p. 307; DE JUAN I CASADEVALL, J., GARCÍA LLAMAS, M. C.: “Artículos 305 – 310: Delitos contra la Hacienda Pública”, en Escudero Moratalla, J. F., Frigola Vallina, J., Ganzenmüller Roig, C., et. al, VV. AA., *Delitos societarios, de la receptación, y contra la Hacienda Pública*, Ed. Bosch, Barcelona, 1998, p. 351; SUÁREZ GONZÁLEZ, C.: en Rodríguez

exclusión de la pena³⁷⁵). Esta denominación se ha convertido en común para la mayoría de la doctrina a la hora de analizar la regularización, tanto en el seno del delito fiscal, como en el ámbito del delito de fraude contra la Seguridad Social³⁷⁶.

Mourullo, G. (dir.), Jorge Barreiro, A. (coord.), VV. AA., *Comentarios al Código Penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1997, p. 885; LOMBARDERO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 45; BERMEJO RAMOS, J.: “La apreciación de los indicios de comisión del delito fiscal por la administración tributaria ante la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública por la Ley Orgánica 6/95 de 29 de junio”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, p. 48; LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho Penal, parte general*, cit., pp. 745 – 746; GÓMEZ RIVERO, M. C.: *El fraude de subvenciones*, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2005, p. 349; ORELLANA WIARCO, O. A.: *El delito de defraudación fiscal. Ensayo dogmático y jurídico penal*, Ed. Porrúa, México, 2001, pp. 186 – 187; NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 110; AGUSTÍ I JULIÀ, J.: “El artículo 307 CP. Delitos contra la Seguridad Social”, en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social*, Ed. Bosch, Barcelona, 1998, p. 317; BAYLOS GRAU, A., TERRADILLOS BASOCO, J. M.: *Derecho penal del trabajo*, Ed. Trotta, Segunda Edición revisada, Madrid, 1997, p. 187; MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general*, cit., pp. 401 – 402; RODRÍGUEZ – PIÑERO ROYO / QUINTANAR DÍEZ, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 154; LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, p. 363; FIGUERAS COLL, C.: “La excusa absolutoria en los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Diario La Ley*, nº. 4163, año 1996, p. 1475; PIQUÉ VIDAL, J.: “Delitos contra la Seguridad Social”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, p. 117; DELGADO GARCÍA, J.: *El delito fiscal*, Ed. Colex, Madrid, 1995, pp. 39 – 40; LANDECHO VELASCO / MOLINA BLÁZQUEZ, *Derecho penal español, parte general... cit.*, p. 427; VALLE MUÑIZ, J. M.: “La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio de las conductas punibles previstas en el art. 307 del nuevo Código Penal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. XLVIII, Fascículo III, septiembre – diciembre de 1995, p. 712; y El Mismo: “La criminalización del fraude a la Seguridad Social”, en VV. AA., *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996, p. 205.

También en esta línea de pensamiento pueden encuadrarse las opiniones de SERRANO GÓMEZ, A., SERRANO MAÍLLO, A.: *Derecho Penal, parte especial*, Ed. Dykinson, 16ª edición, Madrid, 2011, p. 579 (si bien considerando dicha denominación como “discutible”); LUZÓN CUESTA, J. M.: *Compendio de Derecho Penal, parte especial*, Ed. Dykinson, 18ª edición (13ª conforme al Código Penal de 1995), Madrid, 2011, p. 222 (matizando que sólo puede concebirse a la figura como “excusa absolutoria” si se entiende esta denominación en un sentido amplio, puesto que opera tras llevarse a cabo la conducta delictiva); MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 18ª edición, revisada y puesta al día, Valencia, 2010, pp. 1061 y 1074 (si bien, a juicio del autor, no hay ningún obstáculo teórico para apreciar a la figura como “causa de exclusión de pena”; en la edición 19ª de su manual, p. 971, sin embargo considera que, tras la reforma de 2012, la regularización pasa a ostentar naturaleza de causa de atipicidad); y BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 91 y 113 (aunque matizan que se trata de una modalidad de excusa absolutoria *postdelictiva*). También puede consultarse CALDERÓN CEREZO, A., SAAVEDRA RUIZ, J. (coord.): *Delitos contra el orden socioeconómico*, Ed. La Ley, Madrid, 2008, pp. 549 y ss. (con amplias referencias jurisprudenciales).

³⁷⁵ En este sentido, entre otros: CHAZARRA QUINTO, *El tratamiento del comportamiento postdelictivo en el Código Penal español... cit.*, p. 160; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., MERINO JARA, I.: “La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XLV, nº 236, Abril – Junio, año 1995, p. 306; Los Mismos, *El delito fiscal*, cit., pp. 134 – 135; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 182; El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 536; El Mismo: “El nuevo delito contra la Seguridad Social”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo XLIX,

También la jurisprudencia ha sido unánime a la hora de definir a la figura como excusa absolutoria³⁷⁷. En el Fundamento de Derecho Decimosegundo del Auto del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1997 se opta por ubicar sistemáticamente la regularización al nivel de la *punibilidad*, con el siguiente argumento: “el antecedente judicial de la reforma, por lo que a Europa se refiere, está en la Sentencia del Tribunal Supremo de Alemania de 11 de noviembre de 1958, en la idea de garantizar la no punibilidad cuando el infractor, corrigiendo o complementando sus declaraciones, se sitúa ante las autoridades fiscales de la misma manera que si hubiera declarado formalmente desde el principio”³⁷⁸.

fascículo I, enero – abril de 1996, p. 184 (si bien el autor habla de “causa de exclusión o exención de la pena que determina una excusa absolutoria”); PEDREIRA GONZÁLEZ, en Álvarez García (dir.), Álvarez García, Manjón – Cabeza Olmeda, Ventura Püschel (coords.), *El perfeccionamiento de la tipicidad... cit.*, p. 611 (aunque utilizando la expresión bajo la rúbrica de “excusa absolutoria”); OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización... cit.*, p. 1475; RODRÍGUEZ RAMOS, *Secundariedad del Derecho Penal económico, cit.*, p. 55 (aunque genéricamente la clasifica como “excusa absolutoria”, en p. 54); SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública, cit.*, pp. 86 y 159 (reconociendo que la cláusula opera posteriormente a la ejecución del delito); PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cáncer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria, cit.*, p. 209; y El Mismo: “La regularización fiscal del artículo 305,4 del Código Penal como causa de exención de responsabilidad criminal”, en García – Tizón López, A., Cáncer Minchot, P., Pereña Pinedo, I., et. al. (dirs.), Bal Francés, E., Brezmes Martínez de Villareal, A., Pereña Pinedo, I. (coords.), Ed. Ministerio de Justicia, Madrid, 2004, p. 198 (si bien analizando las distintas concepciones que se han dado en la doctrina, p. 200). Se limitan a hablar de “exoneración” o “exención” de pena, v. gr.: MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Edersa, 2ª edición actualizada conforme a las Leyes 1/1998 y 40/1998, Madrid, 1999, p. 433; y NIETO MONTERO, J. J.: “La regularización voluntaria de la situación tributaria. Amnistías fiscales”, en García Novoa, C., López Díaz, A. (coords.), VV. AA., *Temas de Derecho Penal tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 108 (quien también se expresa en los términos de “amnistía”, “indulto”, o “condonación”, analizando la figura en el seno del delito fiscal).

³⁷⁶ En estos términos: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* p. 156.

³⁷⁷ Sirvan de ejemplo las siguientes SSTs: la STS de 28 de octubre de 1997, Sala 2ª, FJ 41º, (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/7843), la STS de 29 de septiembre de 2000, Sala 2ª, FJ 2º (Iustel, §324314), la STS de 17 de noviembre de 2000, Sala 2ª, FJ 2º, (Westlaw Aranzadi, RJ 2000/8940), la STS de 30 de octubre de 2001, Sala 2ª, FJ 9º, (Westlaw Aranzadi, RJ 2001/9089), la STS de 26 de diciembre de 2001, Sala 2ª, FJ 4º (Iustel, §309385), la STS de 3 de abril de 2003, Sala 2ª, FJ 12º, (Westlaw Aranzadi, RJ 2003/3989), la STS 30 de mayo de 2003, Sala 2ª, FJ 8º, (Iustel, §244824), la STS de 28 de noviembre de 2003, Sala 2ª, FJ 13º, (Iustel, §220734), la STS de 3 de febrero de 2005, Sala 2ª, FJ 13º, (Iustel, §239142), la STS de 2 de junio de 2005, Sala 2ª, FJ 1º, (Westlaw Aranzadi, RJ 2005/1016), la STS de 29 de mayo de 2009, Sala 2ª, FJ 2º, (Iustel, §291940), la STS de 29 de septiembre de 2009, Sala 2ª, FJ 5º, (Iustel, §295099), la STS de 25 de junio de 2010, Sala 2ª, FJ 12º (Iustel, §302672), y la STS 340/2012, de 30 de marzo, Sala 2ª (Tol 2542574), entre otras, además del ATS de 19 de julio de 1997, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/7842) que se refiere a esta regulación en su FJ 12º en los términos de “excusa absolutoria que se establece en el apartado cuarto de aquél precepto” (cursivas mías).

³⁷⁸ ATS de 19 de julio de 1997, Sala 2ª, FJ. 12º (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/7842).

En los últimos años, no obstante, se observa una clara tendencia por el empleo del calificativo, más preciso y a nuestro juicio más acertado (como veremos), de “causa de levantamiento o anulación de la pena”³⁷⁹, haciéndose hincapié en el hecho de que la

³⁷⁹ En este sentido, entre otros: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 575; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 134; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. pp. 13 y ss.; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 661; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 68; El Mismo, *La protección penal del patrimonio de la Seguridad Social...* cit., p. 1051; El Mismo: “Sobre el concepto de regularización en las causas de levantamiento de la pena de los arts. 305 y 307 CP.”, en *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, nº. 2, año 1998, p. 189; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones...* cit., p. 7; VILLAPLANA RUIZ, *¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal*, cit., <http://diariolaley.laley.es>; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, cit., p. 310; FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria...* cit., pp. 52 – 53; BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 27; El Mismo: “Delito de defraudación tributaria y responsabilidad penal en el ámbito bancario”, en Morales Prats, F., Quintero Olivares, G. (coords.), *El nuevo derecho penal español. Estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2001, pp. 1002; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 149; DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...* cit., p. 263; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 1079; FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 211; La Misma: “El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos: las causas de levantamiento de la pena”, en *Revista Peruana de Ciencias Penales*, nº. 10, año V, pp. 128 – 129; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 164; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria...* cit. pp. 281 y ss.; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización...* cit., p. 71; El Mismo, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 829; BELTRÁN GIRÓN, *El proyecto de ley de reforma...* cit., pp. 15 – 16; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 130 y ss.; El Mismo, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., p. 733; El Mismo: “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, nº. 1, año 1997, p. 65; El Mismo: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Vives Antón, T. S., Orts Berenguer, E., Carbonell Mateu, J. C., et. al., *Derecho penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 3ª edición, Valencia, 2010, p. 536; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. pp. 337 y 341; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 227; COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español...* cit., p. 279; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...* cit. p. 162; SUÁREZ GONZÁLEZ, C.: “El delito de defraudación tributaria”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.), *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1997, pp. 124 – 125; SÁNCHEZ TOMÁS: en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho Penal, parte especial III. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico...* cit., p. 122; LUZÓN PEÑA, en Díez Ripollés, Romeo Casabona, Gracia Martín, Higuera Guimerá (edits.), VV. AA., *La punibilidad*, cit., p. 844; DEL MORAL GARCÍA, A.: “Delito fiscal y fraude a la Seguridad Social”, en Martín Espino, J. D. (coord.), VV. AA., *Estudio y aplicación práctica del Código Penal de 1995. Tomo II, parte especial*, Ed. Colex, Madrid, 1997, p. 309; SÁNCHEZ LÓPEZ, V.: *El delito de fraude de subvenciones en el nuevo Código Penal*, Ed. Colex, Madrid, 1997, p. 294; y SABADELL CARNICERO, C.: “La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal”, en Argente Álvarez, J., et. al., *El delito fiscal*, Ed. CISS, Valencia, 2009, p. 203 (si bien esta última autora en ocasiones se refiere a la figura en los términos de “excusa absolutoria”, p. 209). También hablan de *causa de levantamiento de la pena* la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartados III y IV, y la Circular 2/2009 sobre la interpretación del término *regularizar* en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal.

regularización conlleva la ejecución de un determinado comportamiento postdelictivo, al que se anuda el levantamiento de la pena nacida del delito previamente consumado.

Si acudimos a un supuesto de Derecho comparado observamos que, por ejemplo, en el Derecho penal italiano prácticamente de forma unánime se ha entendido que la regularización prevista en el art. 2,1 bis de la Ley 638/1983 para el delito de omisión de cotización de la cuota obrera, es una causa que excluye la punibilidad del hecho (*causa di non punibilità*)³⁸⁰. Si bien debe señalarse que, dada la duplicidad de regulación existente en este Ordenamiento, en relación con el tipo penal de omisión de contribuciones genérico (de la propia cuota empresarial) *ex* art. 37 de la Ley 689/1981, se considera que la institución de la regularización es una “causa especial de extinción del delito” (*causa speciale di estinzione del reato*)³⁸¹. Sin embargo, en lo que concierne al primero de estos tipos penales, como bien ha explicado CIROCCHI, tras la reforma operada en la legislación italiana por Real Decreto 211/1994, de 24 de marzo en la normativa objeto de estudio, no parece ya existir duda alguna sobre la naturaleza de la regularización, que convergería en una causa que elimina la punibilidad del hecho, pues

³⁸⁰ Cfr. por todos: BERNARDI, A.: “Breves notas acerca de la línea evolutiva de la despenalización en Italia”, en *Revista Penal*, n° 12, 2003, p. 52; SALAFIA, *Il sistema sanzionatorio previdenziale... cit.*, p. 369; MORRONE, *Diritto Penale del lavoro... cit.*, p. 195; MASTRANGELI, F. D., NICOLINI, C. A.: *La contribuzione previdenziale*, Ed. Utet, Torino, 1997, p. 569; BORELLI, A., SERGIACOMO, A.: “Il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali”, en *Fisco*, n° 40, 2012 (Banche dati n° 6449), STEFANO, M.: “Il sistema sanzionatorio delle leggi sul lavoro”, en Santoro Passarelli, G. (coord.), VV. AA., *Diritto e processo del lavoro e della previdenza sociale. Il lavoro privato e pubblico*, Ed. Ipsoa, 4° edic., Roma, 2006, p. 1464; CIROCCHI, *Brevi osservazioni sul reato di omesso versamento di ritenute contributive*, *cit.*, pp. 692 y ss.; GIRONI, E.: “Omesso versamento di ritenute previdenziali e causa sopravvenuta di non punibilità”, en *Diritto Penale e Processo*, 2012, (Banche dati n° 464); MORANDI, F.: “Primi interventi di riforma dei reati in materia di lavoro”, en *Legislazione penale*, 1995, p. 482; INTORCIA / MORRONE, en Fonzo / Pandolfo / Sgroi, *Omissioni contributive e sanzioni*, *cit.*, p. 357; PICCIALI, P.: “Punti fermi sul reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali”, en *Corriere Merito*, 2012, (Banche dati n° 285); IORIO, A., MECCA, S.: “Rilevanza penale del lavoro nero: aspetti previdenziali e tributari”, en *Fisco*, 2011, (Banche dati n° 4854); PULITANO, D.: “Quale riforma del diritto penale del lavoro?”, en *Rivista Italiana di Diritto del Lavoro*, Vol. I, 1994, p. 209; FONTANA, E.: “Quando il pagamento all’ INPS estingue il reato”, en *Diritto e Giustizia online*, Fasc. 0, 2013, p. 976; MONTICELLI, en Mazzacuva / Amati (coords.), *I reati in tema di prevenzione obbligatoria*, *cit.*, p. 378; y CARBONE, D.: “Diritto penale previdenziale: reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali”, en *Foro Italiano*, Vol. II, 1998, pp. 250 y 254. Como expresa este último autor, la Ley italiana de 1983 “introduce un meccanismo diretto a subordinare la punibilità dell’omissione al mancato pagamento di quanto dovuto entro un termine predeterminato”.

³⁸¹ Vid. en este sentido: POMANTI, en Fortuna (coord.), *I reati in materia di previdenza e assistenza obbligatoria*, *cit.*, p. 502; MORRONE, *Diritto Penale del lavoro... cit.*, p. 195; INTORCIA / MORRONE, en Fonzo / Pandolfo / Sgroi, *Omissioni contributive e sanzioni*, *cit.*, p. 347; CUL, S.: *Il diritto penale del lavoro*, Ed. Halley Editrice, Matelica, 2007, p. 171; y MONTICELLI, en Mazzacuva / Amati (coords.), *I reati in tema di prevenzione obbligatoria*, *cit.*, p. 378.

el propio texto habla, tras la mencionada reforma, de una causa de *non punibilità*³⁸². En cualquier caso, como puede notarse, la regulación italiana en este sentido es bastante escasa, lo que ha obligado a la jurisprudencia a pronunciarse para cubrir importantes lagunas legales³⁸³.

Volviendo a nuestra discusión, para conocer en profundidad el contenido de cada una de estas figuras, en dirección a establecer la verdadera naturaleza jurídica de la regularización, se hace necesario exponer un breve análisis sobre la categoría de la *punibilità* en el sistema actual de Derecho penal, pues ha sido en éste nivel donde tradicionalmente se han encuadrado tanto a las “excusas absolutorias” como a las “causas de levantamiento o anulación de pena”³⁸⁴. A continuación se recoge un estudio

³⁸² CIROCCHI, *Brevi osservazioni sul reato di omesso versamento di ritenute contributive*, cit., pp. 695 – 696. Vid. tb. en este sentido (y, en general, sobre la reforma): PULITANO, *Quale riforma del diritto penale del lavoro?*, cit., pp. 206 y ss.

³⁸³ Cfr.: PICCIALI, P.: “Punti fermi sul reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali”, en *Corriere Merito*, 2012, (Banche dati n.º 285). A modo de ejemplo, como puede leerse a esta autora: “la Suprema Corte, dopo avere sottolineato che l'esercizio della facoltà di fruire della causa di non punibilità può essere precluso solo dalla scadenza del termine di tre mesi previsto dall'art. 2, comma 1 bis, ultimo periodo decorrente dalla contestazione o dalla notifica dell'avviso dell'avvenuto accertamento della violazione [...] ha evidenziato una carenza nella disciplina normativa, che nulla prevede con riferimento all'ipotesi in cui l'esercizio dell'azione penale sia avvenuto prima che l'imputato sia stato messo in condizioni di fruire della causa di non punibilità o per l'omessa contestazione e notificazione dell'accertamento della violazione o per irregolarità della notificazione dell'accertamento. Per colmare tale lacuna, la Corte ha ricostruito gli obblighi che competono in proposito all'ente previdenziale, al pubblico ministero e al giudice, onde consentire all'interessato l'accesso alla causa di non punibilità”.

³⁸⁴ Como podrá comprobarse de inmediato, la inmensa mayoría de la doctrina penal ubica las excusas absolutorias y las denominadas causas de levantamiento de la pena en la categoría de la *punibilità*, o bien explican el contenido de éstas con apoyo en los fundamentos tradicionales de dicha categoría (vid. en este sentido v. gr.: GÓMEZ PAVÓN, P.: *El encubrimiento. Artículos 17 y 18 del Código Penal*, Ed. Trivium, Madrid, 1988, p. 123, quien entiende que las excusas absolutorias eliminan la *punibilità* del hecho). Sin embargo, debe dejarse apuntada la existencia de algún sector doctrinal que en los últimos años ha construido dogmáticamente algunas teorías que se alejan del pensamiento anterior, tendiendo a ubicar las denominadas ‘excusas absolutorias’ en niveles distintos al de la *punibilità* e, incluso, en niveles diferentes a los que por consenso generalizado hoy componen el sistema del delito (tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad). En este marco de construcciones heterodoxas puede encuadrarse la teoría defendida por BACIGALUPO. El autor configura una categoría denominada “responsabilidad por el hecho” en el seno del sistema actual del delito, mediante la cual el Estado “renuncia a la aplicación de una pena por la insuficiencia de la gravedad de la ilicitud”. Se trataría de una categoría autónoma respecto de la culpabilidad concebida tradicionalmente (vid.: BACIGALUPO, E.: *Principios de Derecho Penal, parte general*, Ed. Akal, 5ª edición, Madrid, 1998, p. 278. Ampliamente sobre el problema dogmático existente en torno a esta figura, vid. pp. 279 y ss.) Esta categoría estaría fundamentada en la renuncia del Estado a sancionar una acción típica y antijurídica, aunque ésta se haya realizado *culpablemente*. En el fondo, no se trataría de eliminar ni la antijuridicidad ni la culpabilidad de la conducta, concebidas ambas en su sentido tradicional. Como expresa el autor “una cosa es que el orden jurídico *apruebe* la realización de una acción (la justifique) y otra es que la gravedad de la ilicitud sea insuficiente para legitimar el ejercicio del *ius puniendi*” (BACIGALUPO, *Principios de Derecho Penal... cit.*, p. 278). Y por otro lado, añade este autor, “la falta de desaprobación jurídico – penal no depende [...] de la falta de culpabilidad” (BACIGALUPO, *Principios de Derecho Penal... cit.*, p. 287). Con esta teoría se permitiría la unión de determinadas causas que desplazan la culpabilidad y de algunas excusas absolutorias (además de otras

sobre las distintas cuestiones que gravitan en torno a la categoría de la *punibilidad*, para posteriormente, en nuestra toma de postura, decantarnos razonadamente por unas u otras líneas de pensamiento.

2. La punibilidad: concepto y contenido.

Sobre la categoría de la *punibilidad*, (también denominada *penalidad*) se ha suscitado un intenso debate doctrinal en los últimos años. La doctrina no sólo discute sobre el contenido y definición de este concepto (cuestión que centrará nuestro análisis en adelante), sino también sobre si se trata de un elemento que deba encuadrarse en el

figuras, como las causas de exclusión de la punibilidad del aborto, por ejemplo) en una nueva categoría intermedia a medio camino entre la antijuridicidad y la culpabilidad entendidas en su sentido más tradicional, denominada “responsabilidad por el hecho”, y basada en la falta de desaprobación jurídico – penal que dichas causas suponen (en este sentido vid. el análisis que de esta postura se realiza por MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 47 – 49, y pp. 179 – 180. También estudia esta línea de pensamiento: GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad...* cit., p. 81). El Estado vendría a renunciar así a la aplicación de pena por insuficiencia de la gravedad de la ilicitud del hecho. Tal renuncia estaría justificada por la inexistencia de desaprobación jurídico – penal que, no obstante, no conlleva la total exclusión de desaprobación del orden jurídico (MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 179 – 180). Es en esta categoría de “responsabilidad por el hecho” donde deberían ubicarse las denominadas *excusas absolutorias*, entre las que se encuentra, a juicio del autor, el instituto de la regularización del art. 307,3 CP. En nuestra doctrina, también LAURENZO COPELLO se muestra favorable a la configuración de una nueva categoría intermedia en el seno de la teoría jurídica del delito, que se dirija a dar cabida a determinados supuestos de exclusión de pena en los que el fundamento no coincida ni con el de la antijuridicidad ni con el de la culpabilidad entendidas en su sentido tradicional. La autora (si bien en relación al antiguo sistema de indicaciones en el delito de aborto) entiende que deben abandonarse posturas excesivamente formalistas y darse cabida en el sistema del delito a supuestos basados en una disminución del contenido de lo ilícito, que quedarían agrupados bajo una nueva categoría de “responsabilidad por el hecho” (vid.: LAURENZO COPELLO, P.: *El aborto no punible*, Ed. Bosch, Barcelona, 1990, pp. 319 y ss., si bien advirtiendo que la categoría de “responsabilidad por el hecho” se encuentra aún en pleno proceso de formulación, p. 324). En suma: se configura así una teoría que apuesta por la necesidad de una categoría novedosa, en este caso basada en la ausencia de desaprobación jurídico – penal de la conducta del sujeto, de tal forma que el Estado decide renunciar a la sanción penal (cfr.: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...* cit. p. 154). Sin embargo, en nuestra opinión en el sistema de delito actual no parece necesario acoger la tesis inicialmente defendida por BACIGALUPO. Como pone de manifiesto MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 136 – 137, “no parecen consistentes las razones por las cuales, a la vista del Derecho penal español, resulte necesario crear una categoría nueva intermedia entre antijuridicidad y culpabilidad”. Y ello porque con la teoría propuesta por BACIGALUPO se estaría renunciando a la categoría de la *punibilidad*, categoría que, pese a las discrepancias que la acompañan, se encuentra ya medianamente consolidada en nuestro Derecho Penal, al menos desde un punto de vista estructural, y que permitiría acoger supuestos de comportamiento postdelictivo de signo positivo como el de la regularización. En definitiva, asumiendo la teoría de la “responsabilidad por el hecho” se obligaría innecesariamente al sistema de delito actual a entremezclar una serie de figuras de muy diversa naturaleza en una nueva categoría ubicada en el seno del delito. En el mismo sentido SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...* cit. p. 154, considera que “cabe dudar de la conveniencia de una categoría intermedia entre el nivel de la antijuridicidad y el de la culpabilidad”, aún reconociendo como positivo el esfuerzo de BACIGALUPO a la hora de “dar cabida a situaciones en las que la necesidad de sancionar se pone en duda”. Es por ello por lo que aquí sólo se han dejado apuntadas las líneas principales de esta teoría, prefiriendo, como hace la doctrina mayoritaria, estudiar las excusas absolutorias y las causas de levantamiento de la pena en relación a la categoría de la punibilidad.

seno de la teoría jurídica del delito actual, como categoría autónoma, siendo necesaria su acreditación para poder hablar de la existencia de un delito³⁸⁵.

Actualmente el delito se define diferenciando los elementos que lo componen, esto es, la tipicidad, la antijuridicidad, y la culpabilidad. Hasta aquí parece que hay acuerdo doctrinal prácticamente unánime³⁸⁶. No obstante, la polémica surge en relación con la categoría de la *punibilidad*: ¿debe entenderse ésta como categoría del delito? A pesar de que intentar dar respuesta a tal interrogante excedería con creces del objeto directo de esta investigación, deben dejarse apuntadas las dos concepciones doctrinales al respecto.

Ya desde la tesis propuesta por ROXIN en Alemania³⁸⁷, algunos autores consideran que la punibilidad debe entenderse como una cuarta categoría del delito que se sumaría a las ya existentes referidas al comportamiento típico, antijurídico, y culpable³⁸⁸. De esta manera, el delito ya no es sólo la acción u omisión típica, antijurídica y culpable sino que además necesita ser *punible*³⁸⁹. Uno de los exponentes de esta línea de pensamiento es GARCÍA PÉREZ, quien considera que es necesaria una categoría diferente al injusto y a la culpabilidad en que se de cabida a cuestiones ajenas a éstas. El autor fundamenta su opinión en la necesidad de acoger el *principio de*

³⁸⁵ En este sentido: LUZÓN PEÑA, en Díez Ripollés, Romeo Casabona, Gracia Martín, Higuera Guimerá (eds.), VV. AA., *La punibilidad*, cit., pp. 831 – 832, advierte que el debate sobre la punibilidad no es pacífico en la doctrina, como tampoco lo es en lo referente a su ubicación dentro del sistema de delito, ni respecto de su propia denominación. En el mismo sentido, v. gr.: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 442. Por otro lado, sobre las diferentes denominaciones de la categoría de la punibilidad vid.: MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 31 – 32, (quien recoge, entre otras denominaciones, las de “penalidad”, “otros presupuestos de la punibilidad”, “presupuestos de punibilidad fuera de lo injusto culpable” o “más allá de la responsabilidad”). Por último, advierten también sobre este problema: MARTÍNEZ ESCAMILLA / MARTÍN LORENZO / VALLE MARISCAL DE GANTE, *Derecho penal. Introducción. Teoría jurídica del delito... cit.*, pp. 347 – 348.

³⁸⁶ Con diferencias sustanciales según se entienda que el delito consta de dos categorías (tipo de injusto y culpabilidad) o de tres categorías diferenciadas (tipicidad, antijuridicidad, y culpabilidad).

³⁸⁷ Vid.: ROXIN, C.: *Derecho penal. Parte general, T. I, Fundamentos. La estructura de la teoría del delito. Traducción de la 2ª edición alemana y notas por Diego Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo, y Javier de Vicente Remesal*, Ed. Thomsom – Civitas, Madrid, 2008, pp. 969 y ss.

³⁸⁸ O como tercera categoría si se concibe al delito como el tipo de injusto culpable.

³⁸⁹ En este sentido se posicionan, v. gr., LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho Penal, parte general*, cit., p. 739; y GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad... cit.*, pp. 380 – 385. Sobre los autores que en la doctrina alemana y también española han defendido en algún momento esta posición vid. LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho Penal, parte general*, cit., pp. 737 y ss. En la doctrina italiana, vid. por todos: ASTROLOGO, A.: *Le cause di non punibilità. Un percorso tra nuovi orientamenti interpretativi e perenni incertezze dogmatiche*, Ed. Bologna University Press, Bologna, 2009, p. 17; y PATERNITI, F.: *Contributo allo studio della punibilità*, Ed. Giappichelli Editore, Torino, 2008, p. 26.

subsidiariedad en la propia teoría jurídica del delito, entendiendo al Derecho penal como instrumento de control social que en ocasiones tiene que renunciar a la imposición de pena (el objetivo que se persigue con la pena podría ser alcanzado, en todo o en parte, por medio de mecanismos menos costosos que la sanción penal)³⁹⁰. Como apunta MENDES DE CARVALHO, este sector doctrinal “defiende la integración en la teoría del delito de los conceptos de merecimiento y necesidad de pena, considerados como sustentáculos de los contenidos político criminales”. Se predica así la eliminación de la separación tradicional entre *dogmática* y *política criminal*, insertando los contenidos de ésta última en el esquema de la teoría jurídica del delito³⁹¹. Sin embargo, ni siquiera existe acuerdo entre este grupo de autores a la hora de dotar de contenido a la punibilidad como categoría autónoma en el sistema de delito (algunos optan por un concepto amplio de punibilidad mientras que otros abogan por un contenido más restringido; o lo que es lo mismo, mientras que por un lado se concibe a esta categoría como *esencial* en la estructura del delito, por otro se la entiende desde un punto de vista *no – esencial* en el seno de la misma)³⁹².

Para otro sector, no obstante, el delito existe desde que se comprueba la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, sin considerar a la *punibilidad* como una nueva categoría cuya constatación sea necesaria para la existencia de éste. La *punibilidad*, en todo caso, vendría a ser una categoría comprensiva de un conjunto de elementos que juegan su papel tras la existencia del delito³⁹³. Dentro de este grupo debe dejarse

³⁹⁰ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad... cit.*, pp. 380 – 385. En contra del argumento de este autor: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, p. 169; la autora considera que el recurso al *principio de subsidiariedad* en este punto no puede ser relevante, toda vez que el mismo implica que el Derecho penal sólo está legitimado a intervenir como respuesta ante los ataques más graves, por lo que una vez el legislador ya ha decidido que una conducta concreta es merecedora de pena “la presencia o falta de la necesidad de pena no se determina acudiendo al principio de subsidiariedad”.

³⁹¹ MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito, cit.*, p. 34.

³⁹² *Ibidem.*, pp. 33 – 43.

³⁹³ En este sentido, en referencia a la regularización, comentando la reforma operada en 2012 BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 6, considera que “lo que constituye el tipo del delito es la infracción antijurídica y culpable de una norma [...]. Si el legislador considera que hay situaciones en las que es conveniente no penar el delito [...] excluye la punibilidad mediante una excusa absolutoria, pero dejando intactas la tipicidad (la infracción de la norma), la antijuridicidad (la ausencia de causas de justificación), y la culpabilidad (la ausencia de causas que la excluyan), es decir: dejando intacto el carácter delictivo de la acción”. Son de la opinión de que la *punibilidad* no constituye una categoría de la estructura del delito: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, p. 24; OBREGÓN GARCÍA, A., GÓMEZ LANZ, J.: *Derecho penal. Parte general: elementos básicos de la teoría del delito*, Ed. Tecnos, Madrid, 2012, p. 183; GÓMEZ LANZ, J., OBREGÓN GARCÍA, A.: “Aspectos controvertidos de la estructura dogmática de la infracción penal”, en ICADE, *Revista Cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*,

apuntada una concreta corriente doctrinal que centra sus esfuerzos en reconducir los elementos que podrían ser comprensivos de una hipotética “punibilidad” y ubicarlos como parte del contenido de la antijuridicidad o la tipicidad penal, sin necesidad por

nº 83 – 84, 2011, p. 206; MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general, cit.*, pp. 201 y ss., y 399; MUÑOZ CONDE, F.: *Teoría general del delito*, Ed. Tirant lo Blanch, 4ª edición, Valencia, 2007, p. 173; MIR PUIG, *Derecho penal parte general, cit.*, pp. 143 – 145; LUZÓN PEÑA, en Díez Ripollés, Romeo Casabona, Gracia Martín, Higuera Guimerá (eds.), VV. AA., *La punibilidad, cit.*, pp. 832 y ss.; GRACIA MARTÍN, L.: *prólogo a*: Mendes de Carvalho, E., *Punibilidad y delito*, Ed. Reus, Madrid, 2007, p. 14; y CHOCLÁN MONTALVO, en Calderón Cerezo / Choclán Montalvo, *Manual de Derecho Penal I, parte general... cit.*, p. 209. Para mayor abundamiento sobre estas posturas vid.: LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho Penal, parte general, cit.*, pp. 739 – 740; y BACIGALUPO, *Delito y punibilidad, cit.*, pp. 47 y ss. En la doctrina italiana, vid. por todos: ASTROLOGO, *Le cause di non punibilità... cit.*, p. 18. En este grupo de autores también puede encuadrarse la opinión de COBO DEL ROSAL, M.: “La punibilidad en el sistema de la Parte General del Derecho penal español”, en VV. AA., *Estudios penales y criminológicos. Tomo VI*, Ed. Universidad de Santiago de Compostela, 1983, pp. 9 y ss. El autor concibe que la propia condición de “delito” conlleva la exigencia de que exista un hecho *punible*. Así, “solamente se podrá hablar de delito cuando a un determinado hecho la Ley reconduzca una determinada consecuencia jurídica, esto es, la pena”. Añade el autor que “así como no pueden existir hechos jurídicos sin consecuencias jurídicas, ni tampoco un hecho jurídico ilícito sin sanción jurídica, no podrá asimismo hablarse de delito sin sanción penal” (p. 20). No obstante, posteriormente matiza y señala, de acuerdo con BATTAGLINI, que “el delito puede existir sin pena, pero sin punibilidad es lógicamente inadmisibles” (p. 21). Aunque COBO DEL ROSAL concibe la punibilidad como “inexcusable posibilidad legal (abstracta) de referencia y aplicación de la pena”, y por ello se exige que para la definición de delito se use la característica de *punible*, no obstante a su juicio no se puede concebir a la misma como elemento estructural del delito (pp. 47 y ss.). A juicio del autor, a pesar de que existan causas que desplacen la aplicación de la pena, “la punibilidad no se ve menoscabada en tales supuestos, puesto que ésta subsistía, abstractamente, en la previsión de la norma” (p. 50). En suma, como expone MENDES DE CARVALHO al analizar la postura de este autor, con el sostenimiento de esta opinión puede decirse que la punibilidad es una nota conceptual, más no un elemento ínsito en la estructura del delito. Esto es, “delito es el hecho *punible*, pero no necesariamente *penado*”, por lo que la punibilidad es entendida por COBO DEL ROSAL como nota del concepto del delito, pero no como elemento estructural del mismo. Vid. MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito, cit.*, p. 52. También se recoge este pensamiento en: COBO DEL ROSAL, M., VIVES ANTÓN, T. S.: *Derecho Penal, parte general*, Ed. Tirant lo Blanch, 5ª edición corregida, aumentada y actualizada, Valencia, 1999, pp. 259 – 262. También en este grupo puede encuadrarse la opinión de MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito, cit.*, pp. 53 – 57, quien entiende que la *punibilidad* no puede constituir un nuevo elemento de la estructura delictiva. Para la autora, la acción / omisión típica, antijurídica y culpable ya hace nacer el delito, puesto que éstos son los elementos esenciales del mismo. De admitirse la idea de que la punibilidad es un elemento que forma parte de la definición misma del concepto de delito, entonces se incurriría, en su opinión, en un argumento tautológico: “[...] en términos lógicos hay que reconocer como *punible* la acción u omisión típica, antijurídica y culpable. De este modo, son en rigor presupuestos o condicionantes de la punibilidad la acción u omisión típica, antijurídica y culpable. Se plantea entonces la siguiente cuestión: si la acción u omisión, la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad son presupuestos de la punibilidad (el delito es una acción u omisión *punible*), entonces, ¿cómo puede la punibilidad configurarse como un elemento de la estructura del delito? Es decir, ¿cómo puede el todo (el juicio final, la punibilidad) ser un elemento adicional del concepto del delito? Al incluirse la punibilidad en el concepto del delito se incurriría así en una innegable tautología. Se diría lo evidente: una conducta es *punible* cuando es *punible*. Se definiría el delito no por sus caracteres, sino por sus consecuencias. Es absurdo incluir el todo (lo definido) en una parte del todo (la definición). Insertar la punibilidad en la estructura delictiva es repetir el juicio definitivo [...]”. A juicio de la autora, para salvar estas absurdas consecuencias debe asumirse la idea de que el delito y la punibilidad no son círculos concéntricos dependientes o vinculados entre sí, sino independientes, esto es, “la punibilidad actúa como un presupuesto de la pena independiente de las categorías esenciales que componen el concepto de delito”, siendo ésta un presupuesto que tan sólo sería exigible excepcionalmente en base a razones de política criminal.

tanto de elaborar una nueva categoría que agrupe a estas circunstancias³⁹⁴. Dentro de este último grupo pueden destacarse las opiniones de GÓMEZ LANZ / OBREGÓN GARCÍA, quienes consideran que aquellas instituciones tradicionalmente ubicadas en la *punibilidad* conforman un conjunto heterogéneo de casos, de tratamiento diferenciado, que “por resultar reconducibles a otras categorías, no demandan la individualización de un elemento del delito”³⁹⁵.

En ocasiones estas argumentaciones se han sostenido también alegando la existencia de un escaso número de elementos recogidos en el Código que afecten a la imposición de pena fuera de la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad, lo que impediría concebir una hipotética categoría autónoma de “punibilidad” en la estructura actual del delito³⁹⁶.

Más allá de esta discusión, que no deja de ser relevante, y sobre la que adoptaremos postura más adelante, lo que parece cierto es que una vez que se constata que un hecho reviste el carácter de típico, antijurídico y culpable, para que éste pueda ser castigado es necesario afirmar la posibilidad de aplicar una pena, esto es, la concurrencia del requisito de la *punibilidad* o *penalidad*. Como expone FERRÉ OLIVÉ, el injusto culpable “es un presupuesto *indispensable*, pero no *suficiente* de la pena”³⁹⁷. Cuestión distinta es, como decíamos, que esa punibilidad se considere parte del delito, o que entre en juego tras la existencia de éste: si concebimos que la penalidad es nota definitoria del delito y parte del mismo, su ausencia determinará la falta de pena por inexistencia de delito (pues sin delito no hay pena)³⁹⁸; por el contrario, si entendemos

³⁹⁴ Sobre estas posturas vid. ampliamente: MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 43 y ss., quien recoge, entre otras, las opiniones de JAKOBS y BAUMMANN en la dirección apuntada.

³⁹⁵ GÓMEZ LANZ / OBREGÓN GARCÍA, *Aspectos controvertidos de la estructura dogmática de la infracción penal*, cit., p. 206 (y nota al pie nº 12). Para estos autores, las denominadas “causas personales de exclusión de la punibilidad” constituyen simples óbices procesales para perseguir el delito; por su parte, las tradicionales “excusas absolutorias” en realidad constituirían supuestos de atipicidad, desistimiento o arrepentimiento activo, o causas de extinción de la responsabilidad criminal adicionales a las señaladas en el art. 130 CP. (citando, entre estas últimas, los supuestos de regularización en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, además del fraude de subvenciones). Sobre estas cuestiones volvemos *infra* en este mismo capítulo.

³⁹⁶ Sobre ello vid.: MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 32 – 33 (si bien la autora advierte que el argumento de la *escasez* no puede ni debe ser el único a la hora de oponerse a concebir a la “punibilidad” como categoría propia en el seno del sistema de delito actual).

³⁹⁷ FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Punibilidad y proceso penal”, en *Revista General de Derecho Penal*, nº 10, año 2008, p. 5.

³⁹⁸ Esta podría ser la intención del legislador a la hora de configurar la cláusula si se tiene en cuenta el texto de la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, última Ley modificadora del precepto. Como se

que la penalidad no es parte del concepto de delito, su ausencia determinará la falta de pena por criterios ajenos al delito (por ejemplo: criterios de tipo político – criminal), que ya existe.

La punibilidad puede definirse como la “posibilidad legal de aplicación de una pena al cumplirse los presupuestos legalmente necesarios para que un injusto culpable pueda ser castigado”³⁹⁹. En determinados tipos delictivos se han previsto por el legislador ciertos elementos cuya concurrencia o ausencia determina la imposición o la exclusión de pena. Se trata de elementos que no pueden incluirse en las categorías de la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, porque no responderían a las funciones que éstas tienen asignadas (funciones dogmáticas pero también político – criminales), y que por tanto vendrían a instalarse en una nueva categoría: la *punibilidad*. El problema radica en que los elementos que conforman la punibilidad son componentes de muy diversa índole, de distintos significados y con diferentes funciones⁴⁰⁰. Es difícil por tanto dotar de un contenido exacto a la punibilidad, pues en la misma converge un conjunto de elementos muy heterogéneos y de contenido muy dispar⁴⁰¹. En este último sentido, siguiendo lo expuesto por MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, la punibilidad se concibe como “una forma de recoger y elaborar una serie de elementos o presupuestos que el legislador, por razones utilitarias, diversas en cada caso [...] puede exigir para fundamentar o excluir la imposición de una pena y que sólo tienen en común

recoge en dicha Exposición: “se configura la regularización de la situación ante la Seguridad Social como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, de modo que *hace desaparecer el carácter delictivo* del inicial incumplimiento de la obligación con la Seguridad Social” (cursivas mías). A la vez se está reconociendo que ya existe una “defraudación consumada con el inicial incumplimiento”. De ello puede entenderse que la intención del legislador bien puede transitar por estos caminos, de tal forma que la cláusula de regularización quedaría finalmente ubicada en sede de punibilidad, pero entendiendo que ésta categoría es necesaria para la existencia del delito, de tal forma que si no existe punibilidad en la conducta defraudatoria, tampoco podrá hablarse de delito.

³⁹⁹ GÓMEZ RIVERO, M. C. (coord.), MARTÍNEZ GONZÁLEZ, M. I., NÚÑEZ CASTAÑO, E.: *Nociones fundamentales de Derecho Penal, parte general (adaptado al EEES)*, Ed. Tecnos, 2ª edición revisada y puesta al día conforme a la LO 5/2010, Madrid, 2010, p. 305.

⁴⁰⁰ MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general, cit.*, p. 399; y MUÑOZ CONDE, *Teoría general del delito, cit.*, p. 173.

⁴⁰¹ FERRÉ OLIVÉ, *Punibilidad y proceso penal, cit.*, p. 6. También en este sentido: IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.* p. 281; El Mismo, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 154; FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, p. 153; y POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva, cit.*, p. 442. Advierte de la dificultad de estudio de la categoría “punibilidad” y del carácter abstracto de la misma: COBO DEL ROSAL, en VV. AA., *La punibilidad en el sistema... cit.*, p. 12.

que no pertenecen ni a la tipicidad, ni a la antijuridicidad, ni a la culpabilidad, y su carácter contingente, es decir, sólo se exigen en algunos delitos concretos”⁴⁰².

En lo que respecta al fundamento de la punibilidad, y con independencia de que elaboremos una exposición más detallada en el Capítulo III de esta investigación, la doctrina fundamenta el contenido y la propia existencia de la punibilidad en razones de política criminal o de política jurídica, motivos de oportunidad, razones políticas, o de conveniencia o inconveniencia de la intervención penal, todas ellas ajenas al contenido del injusto y de la culpabilidad, basadas en ideas de merecimiento o necesidad de pena⁴⁰³. Así por ejemplo, respecto de las denominadas “excusas absolutorias”, CHOCLÁN MONTALVO considera que, a pesar de que las mismas no puedan negar la existencia de un delito, desplazan la sanción penal o el castigo que debiera derivarse del mismo por razones de oportunidad, de conveniencia social, de utilidad, o de justicia material, entre otras⁴⁰⁴.

⁴⁰² MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general*, cit., p. 400. De igual manera MUÑOZ CONDE, *Teoría general del delito*, cit., p. 174.

⁴⁰³ Así, entre otros, y con distintos matices: GÓMEZ RIVERO / MARTÍNEZ GONZÁLEZ / NÚÑEZ CASTAÑO, *Nociones fundamentales de Derecho Penal...* cit., pp. 306; MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general*, cit., p. 399; MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 142; CHOCLÁN MONTALVO, en Calderón Cerezo / Choclán Montalvo, *Manual de Derecho Penal I, parte general...* cit., p. 201; El Mismo, *La aplicación práctica del delito fiscal...* cit., p. 353; El Mismo: “La excusa absolutoria de regularización tributaria”, en *Actualidad y Derecho*, nº. 38, año 1995, pp. 3 y 10; LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho Penal, parte general*, cit., p. 743; ASÚA BATARRITA, en Cerezo Mir, Suárez Montes, Beristain Ipiña, Romeo Casabona (edits.), VV. AA., *Causas de exclusión o de restricción de la punibilidad...* cit., p. 224; ORELLANA WIARCO, *El delito de defraudación fiscal...* cit., p. 187; HIGUERA GUIMERÁ, en Cerezo Mir, Suárez Montes, Beristain Ipiña, Romeo Casabona (edits.), VV. AA., *Las condiciones objetivas de punibilidad y las excusas absolutorias*, cit., p. 396; El Mismo, *Las excusas absolutorias*, cit., p. 65; PEDREIRA GONZÁLEZ, F. M.: “La punibilidad”, en Quintero Olivares, G., Carbonell Mateu, J. C., Morales Prats, F., García Rivas, N., Álvarez García, F. J. (dirs.), Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A. (coords.), *Esquemas de teoría jurídica del delito y de la pena. Tomo XIX*, Ed. Tirant lo Blanch, 3ª edición corregida y adaptada a la LO. 5/2010, de 22 de junio, Valencia, 2010, p. 169; FERRÉ OLIVÉ, *Punibilidad y proceso penal*, cit., pp. 6 – 7; MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 65; SÁNCHEZ LÓPEZ, *El delito de fraude de subvenciones...* cit., p. 294; LUZÓN PEÑA, en Díez Ripollés, Romeo Casabona, Gracia Martín, Higuera Guimerá (edits.), VV. AA., *La punibilidad*, cit., p. 843; BACIGALUPO, en Bacigalupo / López Barja de Quiroga, *Contestaciones al programa de Derecho Penal...* cit., p. 276; POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 448 – 449; CUELLO CONTRERAS, *El Derecho Penal español, parte general. Nociones introductorias...* cit., p. 1172; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. p. 16; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...* cit. pp. 166 y ss.; y SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho Penal, parte especial III. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico...* cit., p. 121. No obstante, sobre el fundamento de la punibilidad nos referiremos en el Capítulo III de este trabajo, al analizar el fundamento de la cláusula de regularización.

⁴⁰⁴ CHOCLÁN MONTALVO, en Calderón Cerezo / Choclán Montalvo, *Manual de Derecho Penal I, parte general...* cit., p. 212. También en estos términos El Mismo, *La excusa absolutoria de regularización tributaria*, cit., p. 3.

Hoy puede afirmarse una patente falta de consenso en la doctrina a la hora de proceder a dotar de contenido a la categoría de la punibilidad en el seno del Derecho penal. Como advierte LUZÓN PEÑA, “son heterogéneos los supuestos que se engloban bajo la rúbrica punibilidad”⁴⁰⁵. Esta falta de acuerdo ha auspiciado diversas posiciones enfrentadas en el seno de la doctrina⁴⁰⁶. No obstante, la inmensa mayoría admite la existencia de dos grandes grupos de elementos⁴⁰⁷:

⁴⁰⁵ LUZÓN PEÑA, en Díez Ripollés, Romeo Casabona, Gracia Martín, Higuera Guimerá (eds.), VV. AA., *La punibilidad*, cit., p. 832.

⁴⁰⁶ Merece destacarse en este momento la tesis planteada por SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, quien propone una clasificación alternativa a la mayoritaria (que estudiamos en adelante) en el seno de la categoría de la punibilidad, a su juicio más clarificadora, y precisamente al hilo de la figura de la regularización en el Código Penal. En síntesis, para el autor la punibilidad comprendería cuatro elementos diferenciados: (a) un criterio *material – subjetivo*, en el que la imposición o no de pena no dependerá de la ejecución de conducta alguna por parte del sujeto (devendrá automática), y los efectos sólo alcanzarán al sujeto en quien concorra un determinado factor (v. gr.: supuestos de inviolabilidad parlamentaria, parentesco en determinados delitos, o querrela en las injurias a un particular); (b) un criterio *material – objetivo*, en el que la imposición o no de pena no depende de una conducta determinada del agente, pero sus efectos alcanzan a cualquiera, extendiéndose la impunidad a todos los que tomen parte del hecho delictivo (v. gr.: supuestos de prescripción del delito); (c) un criterio *formal – subjetivo*, en el que la impunidad dependerá de la realización por parte del sujeto de una determinada conducta, alcanzándole solo a él los efectos que se deriven de la misma (v. gr.: desistimiento de la tentativa); y (d), un criterio *formal – objetivo*, en el que la imposición o no de la pena dependerá de la ejecución de un determinado comportamiento postdelictivo por parte del agente, alcanzando los efectos a todo aquél que haya intervenido en el hecho delictivo, y no sólo al sujeto ejecutor (v. gr.: regularización tributaria o con la Seguridad Social, denuncia en el cohecho activo, evitar la propagación del delito de incendio, etc.). Al respecto, y en profundidad, vid.: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: “Una aportación al estudio de la punibilidad a propósito de la autodenuncia tras el fraude fiscal”, en *Revista de Derecho Penal*, nº 28, septiembre de 2009, pp. 23 y ss.

⁴⁰⁷ En este sentido se pronuncian, entre otros: GÓMEZ RIVERO / MARTÍNEZ GONZÁLEZ / NÚÑEZ CASTAÑO, *Nociones fundamentales de Derecho Penal... cit.*, p. 305; MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general, cit.*, pp. 400 y ss.; MUÑOZ CONDE, *Teoría general del delito, cit.*, pp. 174 – 175; MIR PUIG, *Derecho penal parte general, cit.*, pp. 143 y ss.; HIGUERA GUIMERÁ, J. F.: “Las condiciones objetivas de punibilidad y las excusas absolutorias”, en Cerezo Mir, J., Suárez Montes, R. F., Beristain Ipiña, A., Romeo Casabona, C. M. (eds.), VV. AA., *El nuevo Código Penal: presupuestos y fundamentos. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don Ángel Torío López*, Ed. Comares, Granada, 1999, pp. 387 – 389; El Mismo, *Las excusas absolutorias, cit.*, p. 27; LUZÓN PEÑA, en Díez Ripollés, Romeo Casabona, Gracia Martín, Higuera Guimerá (eds.), VV. AA., *La punibilidad, cit.*, pp. 834 y ss.; PEDREIRA GONZÁLEZ, en Quintero Olivares, Carbonell Mateu, Morales Prats, García Rivas, Álvarez García (dirs.), Manjón – Cabeza Olmeda, Ventura Püschel (coords.), *La punibilidad, cit.*, pp. 170 – 172; POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva, cit.*, pp. 442 – 443; CHOCLÁN MONTALVO, en Calderón Cerezo / Choclán Montalvo, *Manual de Derecho Penal I, parte general... cit.*, pp. 212 y ss., y 225 y ss.; BACIGALUPO, en Bacigalupo / López Barja de Quiroga, *Contestaciones al programa de Derecho Penal... cit.*, p. 269; y FERRE OLIVÉ, *Punibilidad y proceso penal, cit.*, p. 8. También recogen esta clasificación: ASÚA BATARRITA, en Cerezo Mir, Suárez Montes, Beristain Ipiña, Romeo Casabona (eds.), VV. AA., *Causas de exclusión o de restricción de la punibilidad... cit.*, p. 223 (quien también asume la existencia de otras circunstancias de exclusión de pena por razones jurídicas constitucionales de carácter procesal, acogiendo la teoría de WOLTER; por ejemplo: exceso de duración de la prisión preventiva, torturas, dilaciones indebidas, etc.); y LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho Penal, parte general, cit.*, pp. 740 – 741 (si bien el autor añade que en la punibilidad pueden incluirse circunstancias de tipo procesal: causas personales de exclusión de la jurisdicción penal, y condiciones de perseguibilidad). En contra de asumir también causas de naturaleza procesal: MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general, cit.*, pp. 400

Por un lado, la punibilidad se compondría de las denominadas *condiciones objetivas de punibilidad o penalidad*, como causas que fundamentan la imposición de una pena, sin pertenecer ni al injusto ni a la culpabilidad. Se trataría de requisitos positivos previstos por el legislador cuya concurrencia debe acreditarse para poder aplicar una pena⁴⁰⁸. Son circunstancias que se encuentran estrechamente conectadas con los elementos del tipo, pero que a pesar de ello puede decirse que no guardan relación directa con la antijuridicidad ni la culpabilidad, por responder a fundamentos distintos⁴⁰⁹.

Por otro lado, la punibilidad englobaría las denominadas *excusas absolutorias*, como causas que, al contrario de las anteriores, excluirían la aplicación de pena. Se configuran así como supuestos negativos en los que el legislador considera no conveniente la imposición del castigo penal, a pesar de la concurrencia de un hecho típico, antijurídico y culpable. La acreditación de estas causas tendría el efecto de excluir la aplicación de la pena⁴¹⁰ (luego dependerá de la concepción que se tenga de la *punibilidad* como categoría perteneciente al delito o ajena a éste para poder afirmar además de la exclusión de pena, la inexistencia de delito).

No obstante, algún autor ha considerado que este último grupo, relativo a las “excusas absolutorias”, debe venir referido a algo más que a la comprensión de éstas en

– 401. Sobre la posibilidad de imbricar causas procesales y punibilidad, vid.: FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Punibilidad y proceso penal”, en *Revista General de Derecho Penal*, nº 10, año 2008. Por su parte, CUELLO CONTRERAS, J.: *El Derecho Penal español, parte general. Nociones introductorias... cit.*, p. 1161, entiende que existen unos “presupuestos de la punibilidad ajenos al injusto y a la culpabilidad” que comprenderían tres elementos: condiciones objetivas de punibilidad, excusas absolutorias, y presupuestos de procedibilidad.

⁴⁰⁸ En opinión de MIR PUIG no obstante, las denominadas “condiciones objetivas de punibilidad” deben reconducirse a la categoría del injusto penal, pues según su opinión “afectan al carácter penal de la antijuridicidad del hecho”. Este grupo de elementos formaría así parte del injusto, toda vez que mediante éste se efectúa la selección de los hechos penalmente relevantes (ya no sólo en atención a la gravedad y la peligrosidad del hecho sino también por razones político – criminales distintas). Vid. MIR PUIG, *Derecho penal parte general, cit.*, pp. 143 – 144. Por su parte, también LUZÓN PEÑA, en Díez Ripollés, Romeo Casabona, Gracia Martín, Higuera Guimerá, (eds.), VV. AA., *La punibilidad, cit.*, pp. 832 y ss., considera que las “condiciones objetivas de punibilidad” pueden ser circunstancias que pertenecen al hecho punible o al propio delito. En contra de concebir que las “condiciones objetivas de punibilidad” pertenezcan al tipo de injusto (como tampoco a la culpabilidad): CHOCLÁN MONTALVO, en Calderón Cerezo / Choclán Montalvo, *Manual de Derecho Penal I, parte general... cit.*, pp. 225 – 226.

⁴⁰⁹ Vid. MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito, cit.*, pp. 61 y ss. Ampliamente sobre las denominadas “condiciones objetivas de punibilidad” cfr.: MAPELLI CAFFARENA, B: *Estudio jurídico – dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, Ed. Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1990.

⁴¹⁰ Ampliamente cfr.: HIGUERA GUIMERA, J. F.: *Las excusas absolutorias*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993; y MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, p. 31.

su vertiente más tradicional. En este sentido se advierte que este grupo de elementos no sólo hace referencia a las denominadas “excusas absolutorias” *stricto sensu*, sino que también existirían, junto a éstas, las denominadas “causas de anulación o levantamiento de la pena”. Las primeras, tradicionalmente entendidas, agruparían una cualidad interna del autor del hecho, que ya desde el inicio determinaría la no – imposición de pena (y que, por tanto, concurren en el autor en el momento de ejecutar el hecho delictivo). Las segundas, vendrían referidas a un comportamiento positivo del sujeto, posterior al delito, que tiende a disminuir los efectos derivados de éste y por tanto a eliminar una pena que debería nacer (esto es, se trata de un comportamiento posterior a la ejecución del hecho delictivo). Ambas formarían parte de un grupo que podría denominarse como “causas que impiden el castigo a una persona, sin excluir la relevancia penal del hecho”. Con las mismas, según doctrina mayoritaria, no se impediría el nacimiento del delito sino tan sólo su castigo de forma excepcional⁴¹¹.

En consonancia con la anterior línea de pensamiento, LUZÓN PEÑA se muestra contrario a acoger el concepto de “excusa absolutoria” entendido en su sentido tradicional, y ello por dos motivos: por un lado, porque a juicio del autor éste término se revela como confuso, toda vez que la doctrina lo utiliza indistintamente para referirse también a las citadas causas de supresión o anulación de la pena *a posteriori* (o “causas de levantamiento de la pena”). Y por otro lado, porque en su opinión la expresión “excusa absolutoria” induce erróneamente a pensar que se trata de una causa de exculpación o de exclusión de la culpabilidad⁴¹².

A los efectos que aquí interesan, y siguiendo las últimas clasificaciones expuestas, hoy puede decirse que en el seno de la punibilidad podemos encontrar, al lado de las llamadas *condiciones objetivas de punibilidad*, dos tipos de elementos que afectan y condicionan la existencia de pena, y que, utilizando la terminología empleada por MIR PUIG, vendremos a denominar “circunstancias que impiden el castigo” (sin

⁴¹¹ Sobre esta última clasificación, vid.: MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 144; GÓMEZ RIVERO / MARTÍNEZ GONZÁLEZ / NÚÑEZ CASTAÑO, *Nociones fundamentales de Derecho Penal...* cit., pp. 306 – 307; LUZÓN PEÑA, en Díez Ripollés, Romeo Casabona, Gracia Martín, Higuera Guimerá (eds.), VV. AA., *La punibilidad*, cit., pp. 839 y ss.; y PEDREIRA GONZÁLEZ, en Quintero Olivares, Carbonell Mateu, Morales Prats, García Rivas, Álvarez García (dirs.), Manjón – Cabeza Olmeda, Ventura Püschel (coords.), *La punibilidad*, cit., p. 171.

⁴¹² LUZÓN PEÑA, en Díez Ripollés, Romeo Casabona, Gracia Martín, Higuera Guimerá, (eds.), VV. AA., *La punibilidad*, cit., pp. 839 – 840. Por su parte, HIGUERA GUIMERÁ, *Las excusas absolutorias*, cit., p. 13, también concibe que el término “excusa absolutoria” recuerda a la no – exigibilidad.

excluir la relevancia penal del hecho). Tales circunstancias son: por un lado, las *excusas absolutorias* concebidas en sentido estricto (también denominadas “causas de exclusión de la pena”), y por otro lado, las *causas de anulación o levantamiento de la pena*⁴¹³. Las dos circunstancias se caracterizan por constituir elementos negativos (al contrario de las referidas *condiciones objetivas*), que de constataarse tendrían el efecto de dejar sin pena un hecho que reúne los requisitos de “típico, antijurídico y culpable”. Sin embargo, y a pesar de que en numerosas ocasiones la doctrina lo pasa por alto, debe decirse que una y otra son diferentes (pues, como se dejó apuntado, parece que no es conveniente agrupar a ambas en una única categoría de “excusas absolutorias”). A continuación se dejará expuesta la definición y el contenido de cada uno de estos elementos, con objeto de dilucidar la verdadera naturaleza jurídica de la figura de la regularización prevista en el art. 307,3 CP.

3. La preferencia por la clasificación germana: causas de exclusión de pena (*Strafausschliessungsgründe*) y causas de levantamiento de pena (*Strafaufhebungsgründe*).

3.1. Diferencias entre “causas de exclusión” y “causas de levantamiento” de la pena.

Como se dejó apuntado en el apartado anterior, la doctrina penal tradicionalmente ha venido dotando a la categoría de la punibilidad de dos componentes: “condiciones objetivas de punibilidad” y “excusas absolutorias”. A los efectos que aquí interesan, nos centraremos en adelante en el examen de éstas últimas (pues, como se dejó expuesto, la inmensa mayoría de la doctrina defiende esta naturaleza jurídica para la institución de la regularización).

El término “excusa absolutoria”, de origen francés, fue primariamente acuñado en nuestro país por SILVELA, quien definía a las mismas como aquellas causas que no se apoyan en que el acto sea legítimo (como ocurre con las causas de justificación) ni tampoco en la existencia de un sujeto capaz o incapaz (como ocurre con las causas de inimputabilidad), sino en determinados motivos transitorios, políticos o de

⁴¹³ MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 143. Siguiendo esta clasificación también: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, pp. 28 – 29.

conveniencia, por medio de los cuales el legislador considera más útil tolerar el delito que castigarlo (aún existiendo hecho delictivo y persona responsable del mismo)⁴¹⁴. No obstante, la inicial clasificación de SILVELA se reveló inmediatamente como excesiva, necesitando de ulteriores correcciones por parte de la doctrina penal que procedió a depurar el término y a excluir de la clasificación hecha por este último autor determinados preceptos del Código Penal que no ostentaban los caracteres propios de las excusas absolutorias (y que después se recondujeron a causas de atipicidad, justificación o inculpabilidad)⁴¹⁵.

Las figuras inicialmente denominadas como “excusas absolutorias” venían a excluir la punibilidad de un hecho delictivo, fundamentándose, como se dejó expuesto anteriormente, en razones de política – criminal o política – jurídica. En términos generales, el legislador vendría a entender, por motivos de conveniencia u oportunidad, que no procede la imposición de una pena⁴¹⁶.

Tradicionalmente la doctrina no ha entrado a discutir sobre las distintas causas que comúnmente se agrupaban bajo la genérica rúbrica de “excusas absolutorias”. Causas que, a pesar de compartir el efecto de evitar finalmente la imposición de sanción penal, son distintas tanto en su propia configuración, como en el momento concreto en que entran en juego. Históricamente, la categoría francesa de “excusa absolutoria” en el seno de la punibilidad había venido acogiendo indistintamente un conjunto de

⁴¹⁴ SILVELA, L.: *El Derecho Penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España*, parte segunda, Ed. Establecimiento Tipográfico de Ricardo Fé, 2ª Edición, Madrid, 1903, p. 201. El autor hace un análisis de los distintos preceptos del Código Penal de la época que, a su juicio, deben clasificarse como “otros motivos mediante los cuales no se impone pena, que pueden llamarse excusas absolutorias”. Vid. la exposición que de este primer planteamiento realiza HIGUERA GUIMERÁ, *Las excusas absolutorias*, cit., pp. 31 y 65, quien analiza la posición de SILVELA en su obra (p. 31) para acabar concluyendo con una definición de las “excusas absolutorias” y de su naturaleza jurídica muy semejante a la del citado autor (p. 65). Sobre ello, vid. tb.: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, pp. 17 y ss.

⁴¹⁵ Vid. la exposición de esta postura en HIGUERA GUIMERÁ, *Las excusas absolutorias*, cit., pp. 34 y ss. El autor plasma el proceso clarificador y depurador llevado a cabo por RODRÍGUEZ MUÑOZ respecto de la inicial clasificación efectuada por SILVELA. Por su parte, como advierte MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, p. 30, “una cosa es que [...] las excusas sean ajenas al delito –al injusto culpable– y otra, que el contenido de alguna condición o de alguna excusa deba trasladarse al injusto o a la culpabilidad para dejar de ser requisito de punibilidad en el caso concreto y convertirse en un elemento del tipo o en un requisito de la culpabilidad”.

⁴¹⁶ En opinión de HIGUERA GUIMERÁ, *Las excusas absolutorias*, cit., p. 67, la improcedencia de aplicación de la pena derivaría de la inexistencia de razones de prevención general y de prevención especial. Así, a través de las excusas absolutorias el Estado vendría a renunciar a la pena pero también a los fines de ésta (vid. El Mismo, pp. 68 y ss. y 194). No obstante, sobre el fundamento que en relación a estas figuras debe tener la cláusula de regularización del art. 307,3 CP., nos pronunciaremos en el Capítulo siguiente.

elementos diferentes, sin apreciar las particularidades de éstos. A pesar de que en los últimos años se ha llevado a cabo un importante esfuerzo en dirección a analizar pormenorizadamente dichos elementos y asignarles una etiqueta en el sistema del delito actual, en modo alguno puede decirse que la discusión esté hoy zanjada. Más bien al contrario: hay posturas que, si bien parten de puntos de vista semejantes, introducen múltiples matices en uno u otro sentido, lo que dificulta un estudio común de los distintos elementos que convergen en relación a la categoría de la *punibilidad*. Incluso algún autor ha renunciado a la elaboración de una clasificación única, planteándose la posibilidad de dejar abierta la discusión, y admitiendo, como posible mejor opción, que cada concreta figura delictiva y sus particularidades puedan responder a muy diversos fundamentos, que deben ser analizados caso por caso (con el efecto de que cada una de esas figuras tenga finalmente un diferente encuadre o ubicación sistemática)⁴¹⁷.

Sin embargo, el hecho de encuadrar bajo la común denominación de “excusas absolutorias” tanto a las causas que desde un principio imposibilitan el nacimiento de pena, como a las causas en las que el legislador otorga cierta virtualidad al comportamiento postdelictivo, desplazando la punibilidad, puede conducir a una innegable confusión⁴¹⁸.

Los muy diversos supuestos contemplados en el Código Penal a los que se asocia la anulación o el levantamiento de la pena de un delito ya consumado, no pueden ser acogidos junto con otros supuestos distintos bajo una misma rúbrica. De seguirse empleando la unitaria terminología de “excusas absolutorias” habría que matizar y advertir la existencia de dos modalidades: excusas absolutorias anteriores a la ejecución del hecho, y excusas absolutorias posteriores⁴¹⁹.

En efecto: no es lo mismo, por ejemplo, el supuesto contemplado en el art. 268 CP.⁴²⁰ (que impide penar a determinados parientes por los delitos patrimoniales no

⁴¹⁷ Recoge esta posibilidad: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 159 – 160.

⁴¹⁸ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, p. 41.

⁴¹⁹ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, p. 43. La clasificación apuntada es la que asume, por ejemplo, HIGUERA GUIMERÁ, *Las excusas absolutorias, cit.*, pp. 107 – 108. También recoge esta clasificación: MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito, cit.*, p. 145.

⁴²⁰ El art. 268 CP. reza lo siguiente: “están exentos de responsabilidad criminal y sujetos únicamente a la civil los cónyuges que no estuvieren separados legalmente o de hecho o en proceso judicial de separación, divorcio o nulidad de su matrimonio y los ascendientes, descendientes y hermanos por naturaleza o por

violentos o intimidatorios cometidos entre sí), que el supuesto previsto en el art. 307,3 CP. (que contempla la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social). Y no es lo mismo porque en la primera se está impidiendo desde el inicio el nacimiento de la pena para los citados sujetos, sin necesidad de que éstos lleven a cabo ningún comportamiento postdelictivo para que se beneficien de la *exclusión de pena*, mientras que en la segunda se exige que el sujeto lleve a cabo un comportamiento postdelictivo positivo para poder beneficiarse del efecto de *anulación de la pena*⁴²¹ (efecto que se declara en el art. 307,1 *in fine*).

Es por ello que en los últimos años un destacado sector de la doctrina penal prefiere acoger en nuestro sistema de delito la clasificación alemana, y desplazar la tradicional terminología francesa de “excusas absolutorias”, por ser la primera más clarificadora, y la segunda más equívoca⁴²². La clasificación alemana diferencia entre, por un lado, las *causas de exclusión de la pena* (Strafausschliessungsgründe) y por otro las *causas de levantamiento o anulación de la pena* (Strafaufhebungsgründe):

Las causas de exclusión de la pena operan como causas que ya desde el inicio, y en el momento de ejecución del delito, impiden el nacimiento de la sanción penal (y con ello del carácter *punible* del hecho)⁴²³. Suponen por tanto la existencia de una circunstancia que concurre anteriormente a la ejecución del hecho imposibilitando desde

adopción, así como los afines en primer grado si viviesen juntos, por los delitos patrimoniales que se causaren entre sí, siempre que no concorra violencia o intimidación”.

⁴²¹ Esto último, siempre y cuando se parta de la idea de que el delito de defraudación a la Seguridad Social ya está consumado una vez entra en juego la institución de la regularización.

⁴²² En este sentido, v. gr.: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 44 – 45; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., pp. 156 – 157; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 131; MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 66 y 146; y MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español...* cit., p. 32. En relación a la figura de la regularización del art. 307,3 CP., advierte BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. p. 14, que la mera conceptualización de la misma como “excusa absolutoria” no es adecuada “por carecer de la necesaria precisión y, en consecuencia, comportar el riesgo de confusión de instituciones que presentan perfiles y naturalezas diversas”.

⁴²³ En este sentido: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 45; GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 569 y 574; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 128; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 164; HIGUERA GUIMERÁ, *Las excusas absolutorias*, cit., p. 107; MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 147; SÁNCHEZ LÓPEZ, *El delito de fraude de subvenciones...* cit., p. 294; y POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 225. En la doctrina alemana, v. gr.: JESCHECK, H. H., WEIGEND, T. (trad.: Olmedo Cardenete, M.): *Tratado de Derecho Penal, parte general*, Ed. Comares, 5ª edición, corregida y ampliada, Granada, 2002, p. 594.

un principio el nacimiento de la punibilidad o, como advierte IGLESIAS RÍO, son causas que “conducen desde un principio a la impunidad”⁴²⁴. A su vez podrán ser clasificadas como *causas objetivas* (si sus efectos alcanzan, además de al autor, a los posibles partícipes en el delito) o como *causas personales* (si sólo impiden la pena para el sujeto autor del hecho)⁴²⁵. Como ejemplo de causa de exclusión de la pena se suele citar el ya mencionado art. 268 CP⁴²⁶. (así, verbigracia, ARMENDÁRIZ LEÓN / MIRAT HERNÁNDEZ han considerado que “se trata de una causa personal de exclusión de la pena, que sólo ampara a la persona en quien concurra”⁴²⁷).

Las causas de levantamiento o anulación de la pena, por su parte, operan una vez ya se ha ejecutado el delito. Son supuestos de comportamiento postdelictivo que vendrían a anular una punibilidad ya surgida, desplazando una pena que resultaría ya aplicable. Son causas que presuponen la existencia de un hecho típico, antijurídico, culpable y (al menos en principio) punible⁴²⁸. Como apunta FARALDO CABANA, estas causas “consisten en la realización voluntaria por el propio sujeto de un

⁴²⁴ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 164. En el mismo sentido: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, pp. 51 – 52; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 130 – 131. También en estos términos se expresó la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartado III.

⁴²⁵ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, pp. 52 – 53. Como señala la autora, en el caso de las causas personales de exclusión de pena, el fundamento de las mismas reside en “razones ajenas al injusto y a la culpabilidad” que permiten no imponer pena a la concreta persona en quien concurre. Por ejemplo, en la exención de pena a los parientes por determinados delitos patrimoniales cometidos entre sí, del citado art. 268 CP., el fundamento residiría, como apunta la autora, “en la conveniencia de no llevar al proceso y Derecho penal conflictos acaecidos en el íntimo ámbito de la familia, pues la intervención del sistema represivo estatal no serviría más que para complicar la posible solución del conflicto y añadir otro: la comparecencia de la familia en el proceso” (p. 56). Por el contrario, en las causas objetivas de exclusión de pena, el legislador permite la inaplicación de la sanción penal tanto para el autor del hecho como para los posibles partícipes en el delito (p. 57). No obstante, analizaremos el carácter objetivo o personal de la cláusula prevista en el art. 307,3 CP. en un Capítulo posterior de esta investigación. Sobre las causas de tipo objetivo o personal, vid. MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito, cit.*, pp. 187 y ss.; e HIGUERA GUIMERÁ, *Las excusas absolutorias, cit.*, pp. 109 y ss.

⁴²⁶ Así lo considera, por ejemplo, la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartado III.

⁴²⁷ ARMENDÁRIZ LEÓN / MIRAT HERNÁNDEZ, en Yzquierdo Tolsada / Cuenca Casas, *La familia en la parte general del Derecho Penal... cit.*, p. 1022.

⁴²⁸ En este sentido: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, pp. 45; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 164; HIGUERA GUIMERÁ, *Las excusas absolutorias, cit.*, p. 108; MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito, cit.*, pp. 147 – 148; SÁNCHEZ LÓPEZ, *El delito de fraude de subvenciones... cit.*, p. 294; y POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva, cit.*, p. 225. En la doctrina alemana, v. gr.: JESCHECK / WEIGEND, *Tratado de Derecho Penal, parte general, cit.*, p. 595.

comportamiento postdelictivo de signo positivo”, añadiendo que “sólo concurren con posterioridad a la realización del hecho, por lo que exoneran retroactivamente de una punibilidad que ya había surgido”, y que el sujeto merecía desde el inicio. No se trata, como ocurría en las causas de exclusión de la pena, de *impedir* el nacimiento de ésta, sino de *anularla* mediante la ejecución de un cierto comportamiento postdelictivo. En síntesis, se elimina la pena por el delito cometido, sin que se vea alterado el contenido de éste⁴²⁹. En estas causas posteriores o sobrevenidas a la comisión del delito el legislador prevé dos límites para su apreciación: por un lado, un *límite mínimo*, que viene identificado por la comisión de un delito (esto es, por la existencia de un delito ejecutado y consumado, es decir, “el perfeccionamiento de lo injusto”), y por otro lado, un *límite máximo*, que es variable según el concreto delito para el que se recoja la causa de levantamiento de pena, extrayéndose dicho límite de un “examen circunstanciado” de los preceptos de la Parte Especial del Código (en el caso del art. 307,3 CP., y si se entiende que éste recoge una causa semejante, se trataría de las denominadas “circunstancias de bloqueo”)⁴³⁰. También estas “causas de levantamiento de la pena” pueden ser posteriormente clasificadas como *objetivas* o *subjetivas*. Como ejemplo de causa de levantamiento o anulación de la pena suele citarse el art. 354,2, en materia de incendios⁴³¹.

La diferencia entre una y otra figura radica, por tanto, en el momento en que éstas están presentes: antes o después de la ejecución del delito. Es por ello por lo que autores como FARALDO CABANA advierten que para delimitar correctamente las “causas de exclusión de la pena” y diferenciarlas de las “causas de levantamiento de la

⁴²⁹ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 60 – 61. Ampliamente sobre el fundamento que inspira a las causas de levantamiento de la pena, vid. La Misma, pp. 101- 145. Por su parte, también IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 168, considera que estamos ante supuestos de comportamiento postdelictivo positivo “que anula la punibilidad de un hecho valorado previamente como merecedor completamente de pena”. En el mismo sentido: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 130; y SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* p. 164. También en esta dirección la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartado III.

⁴³⁰ En este sentido: HIGUERA GUIMERÁ, *Las excusas absolutorias*, cit., p. 108; y MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 149.

⁴³¹ El art. 354,2 CP. reza lo siguiente, en relación al delito de incendio: “la conducta prevista en el apartado anterior quedará exenta de pena si el incendio no se propaga por la acción voluntaria y positiva de su autor”. Considera a esta figura como “causa de levantamiento de pena”, por ejemplo, la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartado III. En la doctrina: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 229.

pena” se hace necesario determinar con la máxima precisión posible el momento en que finaliza la ejecución del delito⁴³².

Merece la pena apuntar dos efectos concretos que se derivan tras acreditarse la concurrencia de cualquiera de estas modalidades (exclusión o levantamiento de pena). En primer lugar, que ambas presuponen la existencia de una conducta típica, antijurídica y culpable. Y, en segundo lugar, que ninguna de las dos excluye la responsabilidad civil por el hecho delictivo, puesto que ya se ha ejecutado un hecho *antijurídico*, que daña al Ordenamiento y que hay que proceder a reparar civilmente⁴³³.

Apuntada la diferencia entre “causas de exclusión” y “causas de levantamiento” de la pena, desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, un segundo nivel de análisis obliga a abordar la cuestión de su encuadre o ubicación sistemática en la estructura del delito.

3.2. Ubicación sistemática de las “causas de exclusión” y las “causas de levantamiento” de la pena.

Una vez expuesta la diferencia entre “causas de exclusión” y “causas de levantamiento” de la pena, es momento de responder a la pregunta de si ambas categorías pueden agruparse bajo la misma rúbrica “punibilidad” o deben ubicarse sistemáticamente en estadios diferentes. En este sentido, como advierte FARALDO CABANA, la respuesta a tal pregunta depende del concepto de punibilidad con el que se opere⁴³⁴. En opinión de esta autora existen dos grandes posturas de las que partir:

La primera postura parte de un *concepto amplio de punibilidad* como categoría comprensiva de “todos aquellos presupuestos materiales de la pena adicionales y

⁴³² FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 45. La autora dedica unas páginas de su obra a determinar, en abstracto y sin referencia a delito alguno, cuándo debe entenderse finalizada la ejecución del hecho delictivo (pp. 45 y ss.). En nuestra opinión esta tarea, para elaborarse con la máxima precisión, debería llevarse a cabo según el concreto delito sobre el que se predique la causa de exclusión o de levantamiento de la pena.

⁴³³ Advierte sobre estos efectos: HIGUERA GUIMERÁ, *Las excusas absolutorias*, cit., pp. 121 y 125. Ampliamente, sobre todas las consecuencias que se derivan tras la apreciación de alguna de éstas causas, vid. El Mismo, pp. 121 y ss.

⁴³⁴ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 148. En el mismo sentido: MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 177.

distintos de la antijuridicidad y la culpabilidad”. Si se opta por este concepto amplio, entonces tanto las “causas de exclusión” como las “causas de levantamiento” de la pena integrarían la categoría de la *punibilidad*, como vertiente negativa de la misma (al lado de las *condiciones objetivas de punibilidad*, que conformarían la vertiente positiva)⁴³⁵.

La segunda postura opta por un *concepto restringido de punibilidad*, como categoría que comprende “aquellos requisitos o presupuestos que, a pesar de ser ajenos al injusto y a la culpabilidad, pertenecen al delito, esto es, al hecho delictivo”. Con la asunción de este concepto restringido, las “causas de exclusión de la pena” podrían quedar dentro de la categoría de punibilidad, toda vez que las mismas concurren, como se dijo *supra*, en el mismo momento de la ejecución del delito (impidiendo el nacimiento de la punibilidad). Por el contrario, no podrían encuadrarse en la punibilidad las llamadas “causas de levantamiento de la pena”, puesto que éstas son comportamientos postdelictivos, y por tanto posteriores al delito mismo, que vendrían a eliminar una punibilidad ya nacida⁴³⁶.

Como puede fácilmente observarse, parece claro que las denominadas “causas de exclusión de la pena” han de encuadrarse en la categoría de la punibilidad, tanto si optamos por un concepto amplio como si nos decantamos por un concepto restringido. La discusión se centra en analizar si las “causas de levantamiento de la pena” han de ubicarse en la citada categoría o, por el contrario, deben situarse más allá de la punibilidad, como elemento ajeno a la misma⁴³⁷.

Es sumamente complejo abarcar en este momento, y en profundidad, todas y cada una de las tesis que han surgido al respecto. Como indica FARALDO CABANA, “la enorme disparidad de opiniones hace difícil proceder a una agrupación sin afrontar el riesgo de perder en la exposición la variedad de matices que cada autor introduce”⁴³⁸.

⁴³⁵ Por todos, vid.: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 148. Sobre ello, cfr. tb.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 132; y BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. pp. 16 – 17.

⁴³⁶ Por todos, vid.: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 148 – 149. Sobre ello cfr. tb.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 132 – 133.

⁴³⁷ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 152.

⁴³⁸ *Ibídem.*, p. 153.

Por ello a continuación dejaremos plasmadas, de forma esquemática, las líneas que según la citada autora sintetizan las tres argumentaciones principales:

Un primer grupo de autores estudia las “causas de levantamiento de la pena” en el seno de la teoría jurídica del delito, y en concreto en el marco de los elementos que constituyen el mismo (esto es, tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad)⁴³⁹. Estas posturas parten, por tanto, de la imposibilidad de concebir una categoría ajena a las ya existentes en la concepción tradicional de la teoría jurídica del delito. Consideran por ello que las “causas de levantamiento de la pena” pueden ser ubicadas en niveles como la tipicidad, la antijuridicidad o la culpabilidad.

Otro sector doctrinal estudia las “causas de levantamiento de la pena” al nivel de la punibilidad. Estas causas, al lado de las “causas de exclusión de pena”, conformarían la *vertiente negativa* de la punibilidad, mientras que las condiciones objetivas de punibilidad configurarían la *vertiente positiva* de la misma. Se concibe así a la punibilidad en un sentido muy amplio, en el que se mezclan “un conjunto de instituciones heterogéneas no reconducibles a un denominador común” y donde se pretenden estudiar “todas las figuras que no encajan en los restantes elementos básicos de la estructura del delito”⁴⁴⁰. En esta línea de pensamiento MENDES DE CARVALHO considera que no hay obstáculo alguno a la hora de enmarcar en el seno de una única categoría referida a la *punibilidad* tanto a las “causas de exclusión” como a las “causas de levantamiento” de la pena, siempre que se parta de la consideración de que la punibilidad no es elemento constitutivo de la estructura del delito, sino un compuesto de elementos ajenos al mismo, posteriores a él. Ambas causas, preexistentes o posteriores al hecho delictivo, compartirían el efecto común de exclusión de la punibilidad entendida (de manera amplia) como comprensiva de un conjunto de elementos pertenecientes al delito y circunstancias ajenas a éste. Según esta opinión, no sería válido un posible argumento tendente a configurar las “causas de levantamiento de

⁴³⁹ Vid. por todos: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 154 y ss. La autora recoge el pensamiento de autores como JAKOBS (quien estudia estas cláusulas entre la tipicidad y la justificación), o ROXIN y BACIGALUPO (quienes la estudian al nivel de la culpabilidad, o con construcciones heterodoxas intermedias). En el mismo sentido cfr.: MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 178 y ss.

⁴⁴⁰ Vid. por todos: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 162 y ss. En este grupo pueden encuadrarse las opiniones de GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad...* cit., pp. 111 y ss., 159 y ss., y 380 – 385; MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 184 y ss.; IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria...* cit. p. 281; y COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español...* cit., p. 279.

la pena” como supuestos que son ajenos al hecho delictivo, con objeto de diferenciarlas de las “condiciones objetivas de punibilidad” y de las “causas de exclusión de la pena”, puesto que tampoco éstas constituirían elementos del delito, sino ajenos al mismo. Pese a la diferencia existente entre unas y otras causas (sobre todo por los distintos momentos en que entran en juego) todas ellas compartirían una misma raíz, basada en la ajenidad respecto de los elementos que componen el delito, que permitiría finalmente encuadrarlas en una misma rúbrica de “punibilidad”⁴⁴¹.

En tercer y último lugar, existen autores que prefieren estudiar las “causas de levantamiento de la pena” más allá de la punibilidad, ubicando a estas figuras en la teoría de la pena, optando por un concepto estricto o restringido de punibilidad. Las “causas de levantamiento de la pena” se ubicarían así en el seno de una categoría posterior a la punibilidad, categoría que este grupo de autores tiende a denominar “otros presupuestos de la pena ajenos al delito”⁴⁴². Este sector de la doctrina parece argumentar en favor de la creación de una nueva categoría posterior a la propia punibilidad, donde reunir los supuestos de comportamiento posterior y distinto del hecho delictivo⁴⁴³. Así, a pesar de que FARALDO CABANA reconozca que un concepto amplio de punibilidad (como categoría que aglutina en su seno todos los presupuestos materiales de la pena que no son susceptibles de ubicarse en el contenido de la antijuridicidad ni de la culpabilidad), permitiría entender que las “causas de levantamiento de la pena” han de ubicarse en esta categoría (como se dijo, junto a las “causas de exclusión de la pena” y las “condiciones objetivas de punibilidad”), no obstante finalmente concluye afirmando que las “causas de levantamiento de la pena” no pueden enmarcarse en una genérica categoría de *punibilidad*. FARALDO CABANA sostiene su postura con base en el diferente momento en que concurren las “causas de exclusión de la pena” (por un lado), y las “causas de levantamiento de la pena” (por otro), lo que de por sí justificaría un

⁴⁴¹ MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 184 – 187.

⁴⁴² Vid. por todos: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 173 y ss. En este grupo de autores puede encuadrarse a la propia autora (pp. 177 – 178) y además a: LUZÓN PEÑA, D. M.: *prólogo a* De Vicente Remesal, J., *El comportamiento postdelictivo*, Ed. Universidad de León, León, 1985, pp. 25 y ss.; DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo*, cit., p. 344; El Mismo: “La consideración de la víctima a través de la reparación del daño”, en Silva Sánchez, J. M. (ed.), VV. AA., *Política criminal y nuevo Derecho Penal. Libro homenaje a Claus Roxin*, Ed. Bosch, Barcelona, 1997, p. 203; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 132 – 133; y BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. p. 17.

⁴⁴³ En este sentido vid. MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 183.

tratamiento diferenciado de ambas. Opta así la autora por un concepto restringido de punibilidad, con el que las “causas de levantamiento de la pena” finalmente han de ubicarse, en su opinión, más allá de la punibilidad, en un nivel que denomina “otros presupuestos de la pena”⁴⁴⁴. Respecto de la figura de la regularización en el delito de fraude a la Seguridad Social, concebida como causa de levantamiento de pena, BRANDARIZ GARCÍA asume también la postura señalada⁴⁴⁵.

V. LA REGULARIZACIÓN COMO CAUSA DE EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CRIMINAL.

1. Exégesis de la teoría. Las tesis de Gómez Lanz y Obregón García.

Analizando el texto de la reforma operada por la LO. 7/2012, GÓMEZ LANZ ha señalado de *lege data* la caracterización de la regularización como “causa postdelictiva de exclusión del injusto penal”, al menos desde la perspectiva e intención del legislador y a la luz de las expresiones empleadas por éste en el Preámbulo de dicha ley (“neutralización del desvalor del delito”; “pleno retorno a la legalidad”; “lesión provisional del bien jurídico”; etc.). En palabras de este autor, “a juicio del legislador, es coherente configurar la regularización como un supuesto de desaparición *ex post* del injusto penal”, habiéndose variado la inicial posición adoptada en el Anteproyecto que, como expusimos más arriba, pretendía configurar esta institución como un elemento del tipo formulado negativamente, lo que para el autor citado resultaba del todo rechazable dados los problemas de consumación y prescripción que se producirían en la práctica (y que ya hemos resaltado anteriormente en este capítulo)⁴⁴⁶.

Para GÓMEZ LANZ sin embargo, la pretensión del legislador por dotar a la regularización de una especie de naturaleza de causa de exclusión retroactiva de la antijuridicidad resulta muy criticable: “la alternativa recogida por la Ley Orgánica 7/2012 conduce bien a una paradoja lógica, bien a un uso irregular de términos y

⁴⁴⁴ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 177 – 178.

⁴⁴⁵ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. p. 17.

⁴⁴⁶ GÓMEZ LANZ, J.: “Delitos contra la Hacienda Pública: art. 305,4 CP.”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 847.

categorías asentados tanto en la práctica judicial como en la dogmática jurídico – penal⁴⁴⁷.

Entiende el autor que sin la referencia al contenido del Preámbulo de la citada Ley los cambios en la regularización no supondrían mutación alguna de la naturaleza jurídica de aquélla, que podía seguir entendiéndose como cláusula que afecta a la *punibilidad* de la defraudación. No obstante, reconoce que las distintas expresiones empleadas por el legislador en el citado Preámbulo generan dudas sobre la verdadera naturaleza de la institución, emergiendo aquéllas como “elemento interpretativo de importancia fundamental”⁴⁴⁸.

Más allá de todo lo anterior, GÓMEZ LANZ se cuestiona el acierto o desacierto material de esta pretendida finalidad del legislador, concluyendo que “resultan discutibles tanto la propia configuración a la que se pretende ajustar la institución como su conexión con las razones que se invocan para adoptar tal configuración”⁴⁴⁹. Escapando a toda controversia que la regularización constituye un comportamiento posterior a la consumación del delito de defraudación (por las diversas razones que venimos apuntando), el autor concluye, a nuestro modo de ver con acierto, que la conducta típica y no justificada es ya, desde su consumación, un ilícito penal. El legislador no puede construir una figura en la cual, mediante la concurrencia de un comportamiento postdelictivo, se haga *desaparecer el injusto*, entendiendo que aquél nunca existió; ello vulneraría el principio de no contradicción que, como principio formal de un discurso racional, vincula al legislador: supondría afirmar que el injusto existió y no existió al mismo tiempo⁴⁵⁰.

⁴⁴⁷ Ibídem., p. 846.

⁴⁴⁸ Ibídem., p. 848.

⁴⁴⁹ GÓMEZ LANZ, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 848. Como bien resalta este autor, y ya nosotros pusimos de manifiesto anteriormente en este trabajo, en lo que el legislador de 2012 probablemente estaba pensando con esta “nueva” configuración de la regularización era en los efectos de un eventual delito de blanqueo de capitales (p. 851). Coincidimos con Gómez Lanz al señalar que mejor hubiera sido, por más clarificador, directamente extender los efectos de la regularización (si así se quería) a un hipotético delito de blanqueo de capitales, de forma expresa (p. 852).

⁴⁵⁰ GÓMEZ LANZ, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 849. Adhiriéndose expresamente al pensamiento de este autor: VIDALES RODRÍGUEZ, *Derecho penal del amigo... cit.*, p. 280.

Todo lo anterior conduce a GÓMEZ LANZ a concluir que la naturaleza jurídica de la regularización no es otra que la de *causa de extinción de la responsabilidad criminal*, toda vez que el efecto jurídico que se asocia a este comportamiento postdelictivo es la desaparición de toda posibilidad de punición.

Obviamente, a diferencia de las genuinas causas de extinción contempladas en el art. 130,1 CP.⁴⁵¹, la regularización se encuentra exclusivamente asociada al delito de defraudación⁴⁵². Según el autor, la expresión utilizada en el Preámbulo “pleno retorno a la legalidad” sería indicativa de que el sujeto incurrió en responsabilidad penal y ésta se abandonó después, produciéndose de este modo un *retorno*, “como acontece precisamente en las causas de extinción de la responsabilidad criminal”⁴⁵³.

Esta tesis fue anteriormente mantenida por el autor conjuntamente con OBREGÓN GARCÍA. Ambos autores consideran que las tradicionalmente denominadas *excusas absolutorias*, entre las que se encontrarían los supuestos de regularización ante la Hacienda Pública y la Seguridad Social, son, en realidad, específicas causas de extinción de la responsabilidad criminal, adicionales a las señaladas con carácter general en el art. 130,1 CP.⁴⁵⁴ Para OBREGÓN GARCÍA / GÓMEZ LANZ en la regularización y en otras excusas absolutorias existe un elemento común: el hecho determinante de la impunidad es un comportamiento postdelictivo, realizado por el sujeto tras la consumación, y por tanto ejecutado una vez ya ha nacido la responsabilidad penal. Por ello “afirmar que los preceptos citados instituyen excusas absolutorias supone obviar que el sujeto ha incurrido en una situación en la que el Estado puede ejercitar contra él el *ius puniendi* en su faceta judicial [...] y que, por ello,

⁴⁵¹ Señala el art. 130,1 CP.: “1. La responsabilidad criminal se extingue: 1.º Por la muerte del reo. 2.º Por el cumplimiento de la condena. 3.º Por la remisión definitiva de la pena, conforme a lo dispuesto en el artículo 85.2 de este Código. 4.º Por el indulto. 5.º Por el perdón del ofendido, cuando la Ley así lo prevea. El perdón habrá de ser otorgado de forma expresa antes de que se haya dictado sentencia, a cuyo efecto el juez o tribunal sentenciador deberá oír al ofendido por el delito antes de dictarla. En los delitos o faltas contra menores o incapacitados, los jueces o tribunales, oído el ministerio fiscal, podrán rechazar la eficacia del perdón otorgado por los representantes de aquéllos, ordenando la continuación del procedimiento, con intervención del ministerio Fiscal, o el cumplimiento de la condena. Para rechazar el perdón a que se refiere el párrafo anterior, el juez o tribunal deberá oír nuevamente al representante del menor o incapaz. 6.º Por la prescripción del delito. 7.º Por la prescripción de la pena o de la medida de seguridad”.

⁴⁵² GÓMEZ LANZ, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 850.

⁴⁵³ *Ibidem.*, p. 849.

⁴⁵⁴ OBREGÓN GARCÍA / GÓMEZ LANZ, *Derecho penal. Parte general... cit.*, p. 185.

sólo el abandono ulterior de esa situación puede conducir a la supresión de la punición”⁴⁵⁵.

La clasificación realizada por estos autores requiere de alguna explicación adicional. Su teoría es coherente con los postulados mantenidos al hilo del estudio de la *punibilidad*. Y ello porque OBREGÓN GARCÍA / GÓMEZ LANZ rechazan la existencia de una categoría autónoma denominada “punibilidad” (tanto insita como extraña a la teoría del delito). En su opinión, al poder ser reconducibles a otras categorías en la estructura del delito, los elementos pertenecientes a aquella pretendida categoría de la *punibilidad* “no exigen la individualización de un elemento del delito agregado a la antijuridicidad penal y a la culpabilidad ni de un componente adicional del presupuesto de la responsabilidad criminal”⁴⁵⁶. Por este motivo precisamente hemos preferido postergar el estudio de esta teoría a un apartado independiente, una vez ha sido estudiada la teoría relativa a la punibilidad en el epígrafe anterior de este capítulo.

Para estos autores, el examen de los supuestos en que se asienta la pretendida *punibilidad* permite constatar que “aquéllos no tienen más denominador común que la heterogeneidad”, siendo un conjunto de cláusulas dispares que, como se ha indicado, resultan reconducibles a otras categorías en la estructura del delito (antijuridicidad, culpabilidad)⁴⁵⁷. Así, por ejemplo, las denominadas *causas personales de exclusión de la punibilidad* constituirían meros óbices procesales para la persecución del delito (v. gr.: las inmunidades o las inviolabilidades). Por su parte, las denominadas *excusas absolutorias* en realidad convergerían en causas de extinción de la responsabilidad criminal adicionales a las contenidas en el art. 130,1 CP., como dijimos (v. gr.: regularización en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, reintegro de cantidades en el fraude de subvenciones, evitación de propagación del incendio, denuncia de haber accedido de manera ocasional a la solicitud de dádiva realizada por autoridad o funcionario en plazo de diez días, retractación de falso testimonio vertido en causa criminal, etc.); algunas otras cláusulas tradicionalmente denominadas excusas absolutorias, como las sustracciones entre parientes del art. 268,1 CP., constituirían, en

⁴⁵⁵ Ibidem., p. 186.

⁴⁵⁶ OBREGÓN GARCÍA / GÓMEZ LANZ, *Derecho penal. Parte general... cit.*, p. 184; y GÓMEZ LANZ / OBREGÓN GARCÍA, *Aspectos controvertidos de la estructura dogmática de la infracción penal, cit.*, p. 206.

⁴⁵⁷ OBREGÓN GARCÍA / GÓMEZ LANZ, *Derecho penal. Parte general... cit.*, pp. 183 – 184.

opinión de estos autores, supuestos de ausencia de injusto penal por falta de tipicidad, apareciendo de nuevo la punibilidad como categoría innecesaria. Por último, las *condiciones objetivas de punibilidad* conformarían nuevamente, en opinión de OBREGÓN GARCÍA / GÓMEZ LANZ, meros óbices procesales pertenecientes a una disciplina ajena al Derecho penal (el procesal); así por ejemplo, se citan la denuncia y querrela en delitos perseguibles a instancia de parte, o la iniciativa de acusación de los miembros del Gobierno prevista en el art. 102 CE⁴⁵⁸.

2. Críticas a la teoría.

Como ha señalado GÓMEZ LANZ, en Derecho penal se utiliza la expresión *extinción de la responsabilidad criminal* para indicar que el sujeto sale de una situación, la de responsable criminal, en la que se encontraba tras la comisión de un determinado delito. Naturalmente, para que el sujeto abandone tal situación es necesario que haya incurrido en responsabilidad criminal con carácter previo⁴⁵⁹. Esta característica acontece también de manera semejante en los supuestos que en la doctrina alemana y parte de la española vienen a denominarse *causas de levantamiento o anulación de la pena*, como se estudió más arriba, supuestos en los que el sujeto, con su proceder postdelictivo, viene a anular o levantar retroactivamente una pena que ya resultaba aplicable.

Sin embargo, a pesar de reconocer esta proximidad, pensamos que existen algunas notas que no pueden pasar desapercibidas en este estudio, y que nos alejan de los postulados mantenidos por estos autores, aproximándonos a otras teorías, como la relativa al estudio del concepto y contenido de la punibilidad, que a nuestro juicio aparecen como más depuradas.

⁴⁵⁸ OBREGÓN GARCÍA / GÓMEZ LANZ, *Derecho penal. Parte general... cit.*, pp. 184 – 188. Sobre esta última institución, relativa al art. 102 CE., cfr.: OBREGÓN GARCÍA, A.: *La responsabilidad criminal de los miembros del Gobierno: análisis del artículo 102 de la Constitución Española*, Ed. Civitas, Madrid, 1996, pp.62 y ss. clasificándola como “condición de procedibilidad”. Misma opinión mantienen los autores en: GÓMEZ LANZ / OBREGÓN GARCÍA, *Aspectos controvertidos de la estructura dogmática de la infracción penal*, cit., p. 206 (nota al pie nº 12).

⁴⁵⁹ GÓMEZ LANZ, J.: “La extinción de la responsabilidad criminal y sus efectos”, en Molina Blázquez, M. C. (coord.), VV. AA., *La aplicación de las consecuencias jurídicas del delito: estudio práctico*, Ed. Bosch, Barcelona, 2005, p. 210.

2.1. El catálogo del art. 130,1 CP. como *numerus clausus*.

A nuestro modo de ver, las causas de extinción de la responsabilidad criminal contempladas en el art. 130,1 CP. constituyen un *numerus clausus* de circunstancias extintivas de la responsabilidad criminal, un catálogo cerrado elaborado por el legislador que, a diferencia de supuestos próximos o semejantes contemplados en algunos delitos de manera autónoma, contienen un rasgo común característico: son circunstancias que eximen de responsabilidad penal por todo delito contemplado en la parte especial (todo delito en que sea posible apreciarlas, claro está; por ejemplo, no será posible apreciar prescripción en el delito de genocidio, lesa humanidad, o terrorismo si hubieren causado la muerte de una persona⁴⁶⁰, o perdón del ofendido en delitos de carácter público).

El catálogo cerrado que contiene el art. 130,1 CP. contempla una serie de supuestos que pueden acontecer en cualquier delito previsto en el Código: muerte del reo, cumplimiento de condena, remisión definitiva de la pena, indulto, perdón del ofendido (cuando así se prevea), prescripción del delito y prescripción de la pena o la medida de seguridad⁴⁶¹. Lo que no ocurre, claro está, con la regularización del art. 307,3 CP. (y su homóloga en el delito fiscal), que sólo resultan aplicables a determinados delitos contra la Seguridad Social (o, en su caso, contra la Hacienda Pública)⁴⁶². De este modo, mientras que aquéllas primeras poseen un carácter general, y un fundamento que sirve por igual a cualquier delito en que resulte aplicable, estas últimas, relativas a la regularización, encuentran su razón de ser en circunstancias propiamente vinculadas con el delito al que acompañan, razones en las que abundaremos en el Capítulo III de este trabajo.

En suma, las causas de extinción de la responsabilidad criminal son las que son: las previstas en el art. 130,1 CP.

⁴⁶⁰ Artículo 131, 4 CP.: “Los delitos de lesa humanidad y de genocidio y los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, salvo los castigados en el artículo 614, no prescribirán en ningún caso. Tampoco prescribirán los delitos de terrorismo, si hubieren causado la muerte de una persona”.

⁴⁶¹ Una exposición al detalle sobre el contenido de estas circunstancias es realizada por: GÓMEZ LANZ, en Molina Blázquez (coord.), VV. AA., *La extinción de la responsabilidad criminal y sus efectos*, cit., pp. 211 y ss.

⁴⁶² Además, por unas razones concretas sobre las que abundaremos en el capítulo III de esta investigación.

2.2. Diferencias entre las causas de extinción de la responsabilidad criminal del art. 130,1 CP. y los genuinos *comportamientos postdelictivos*.

En segundo lugar, debemos señalar una importante diferencia existente entre los supuestos de comportamientos postdelictivos, como la regularización (siempre que se parta, como hacemos nosotros, de que esta institución entra en juego tras la consumación del delito de defraudación), y los supuestos contemplados en el art. 130,1 CP.

Las causas de extinción de responsabilidad criminal comprendidas en el art. 130,1 CP. se encuentran completamente desvinculadas de la voluntad del autor, sin que puedan concebirse a éstas en ningún caso como genuinos *comportamientos postdelictivos*, al contrario de lo que ocurre con la regularización del art. 307,3 CP. (y con otros supuestos de comportamientos postdelictivos positivos recogidos a lo largo de la parte especial del Código Penal). Aquéllas primeras dependen en exclusiva de sucesos, hechos o acontecimientos ajenos a la persona autora del delito. No cabe duda de que ello es así en los supuestos de indulto, perdón del ofendido, y prescripción del delito y de la pena y la medida de seguridad: son circunstancias en que la extinción o no de responsabilidad criminal depende de un acontecimiento totalmente desvinculado de la voluntad y el proceder del autor del delito. Lo mismo puede decirse, aunque con algún matiz, respecto de los restantes supuestos: muerte del reo (a pesar de que obviamente el sujeto pueda disponer de su propia vida de manera voluntaria), cumplimiento de la condena (pues la misma se cumple por el sujeto, pero no voluntariamente, sino por imposición estatal), y remisión definitiva de la pena (en que ocurre algo semejante al cumplimiento de condena: el sujeto queda exento de responsabilidad penal cuando transcurre el plazo de suspensión fijado sin haber delinquido, cumplidas las reglas de conducta fijadas por el juez, a la luz del art. 85,2 CP.⁴⁶³; en todo caso el cumplimiento de las condiciones de suspensión resulta obligatorio y trae causa de una imposición jurisdiccional, sin que pueda hablarse en puridad de una *voluntad* en el proceder del sujeto). Por el contrario, los verdaderos comportamientos postdelictivos de signo positivo sí dependen de la voluntad del autor,

⁴⁶³ Señala el art. 85,2 CP.: “transcurrido el plazo de suspensión fijado sin haber delinquido el sujeto, y cumplidas, en su caso, las reglas de conducta fijadas por el juez o tribunal, éste acordará la remisión de la pena”.

que puede decidir llevar a cabo su conducta o no con total libertad. De ahí que, si ejecuta dicho comportamiento (en nuestro caso, regularizar) pueda con ello *levantar* o *anular* la pena que resultaría aplicable tras la comisión del delito.

Por otro lado, como tendremos ocasión de comprobar en el capítulo III de este trabajo, los comportamientos postdelictivos que constituyen supuestos de levantamiento o anulación, total o parcial, de la pena, se encuentran estrechamente imbricados con un ideal de *reparación* por el delito cometido, característica que no puede encontrarse en las genuinas causas de exención del art. 130,1 CP. En efecto, en los denominados comportamientos postdelictivos de carácter positivo como lo es la regularización, acontece un fundamento identificado en un ideal reparador del daño causado, que responde a las ideas de voluntariedad o espontaneidad en el sujeto, y es valorado de forma positiva por el Ordenamiento Jurídico a la hora de incidir en la punibilidad del hecho (si bien esta fundamentación puede no ser única, y quedar imbricada con otras razones, como tendremos ocasión de comprobar más adelante). Esta característica está ausente en los supuestos contenidos en el art. 130,1 CP., en que, como hemos señalado, se describen una serie de sucesos de carácter objetivo, desvinculados de la persona y el proceder del autor del delito, y cuya razón de ser no puede ser calificada de ningún modo como *reparación del daño*. Piénsese en cualquiera de las circunstancias del art. 130,1 CP.: ni la muerte del reo, ni el cumplimiento de condena, ni la remisión definitiva de la pena, ni el indulto, ni el perdón del ofendido, ni la prescripción del delito o de sus consecuencias jurídicas convergen en un *ideal o mecanismo reparador*, lo que les hace alejarse de aquellas otras conductas (ahora sí, dependientes del autor del delito) que constituyen supuestos de especial reparación⁴⁶⁴.

Este conjunto de circunstancias no pueden ser desatendidas a la hora de optar por una u otra naturaleza jurídica para el instituto de la regularización. Un estudio de estas diferencias nos conduce a admitir, por más depurada, la teoría de la punibilidad y, consecuentemente, la teoría de las causas de levantamiento o anulación de la pena (como ya apuntamos, evolucionadas de la antigua concepción de las *excusas absolutorias*).

⁴⁶⁴ Como insistimos, sobre la idea de reparación como fundamento de la cláusula de regularización nos pronunciaremos, extensamente, en el capítulo tercero de esta investigación. A él nos remitimos para su contraste.

VI. RECAPITULACIÓN Y TOMA DE POSTURA.

Como ha podido fácilmente inducirse tras el análisis anteriormente expuesto, parece claro que la discusión acerca de la concreta naturaleza jurídica que debiera tener la figura de la regularización, así como su ubicación sistemática, es una cuestión que en modo alguno está cerrada. Como se ha comprobado, la postura que se adopte al respecto depende también de la posición que se mantenga sobre los distintos elementos que conforman el sistema de delito actual. La opinión que se sostenga al hilo de la naturaleza y ubicación de la cláusula no sólo es importante desde un punto de vista esencialmente dogmático, sino que también tiene relevancia en el plano práctico (pues, por ejemplo, influye muy directamente sobre la posibilidad de exoneración de la punibilidad a los partícipes en la defraudación).

Dejando asentado lo anterior, el punto de partida consiste en establecer el momento de consumación delictiva en el art. 307,1 CP., como tipo básico de defraudación a la Seguridad Social, pues como se ha podido comprobar, este momento conforma la pieza clave para poder decantarnos por una u otras de las teorías expuestas *supra*. Como bien advierte GÓMEZ PAVÓN, “el momento de la consumación es esencial para determinar la naturaleza de la causa de no imposición de la pena en el delito contra la Seguridad Social”⁴⁶⁵. Sin ánimo de reproducir aquí de nuevo nuestra posición acerca del momento en que se produce la consumación del tipo penal, cuestión que ya fue abordada en el Capítulo I de esta investigación, debemos remitirnos a lo expuesto en este lugar para conocer los argumentos que nos conducen finalmente a coincidir con la doctrina mayoritaria, y a considerar, en fin, que la figura de la regularización entra en juego una vez se ha consumado el tipo penal. En consecuencia, no podemos estar de acuerdo con aquellos sectores que en la doctrina abogan por entender que la cláusula constituye una causa de atipicidad o elemento negativo del tipo penal, ni tampoco con aquellos que asemejan esta institución con el desistimiento de la tentativa.

A nuestro modo de ver, la operatividad de la regularización surge una vez el hecho delictivo ha recorrido por entero el *iter criminis*, por lo que se hace imposible hablar de

⁴⁶⁵ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 574; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 533.

atipicidad o de desistimiento en un delito ya consumado. Estaríamos más bien ante un comportamiento postdelictivo de signo positivo, pues la regularización operaría *ex – post facto*, esto es, una vez ya ha quedado consumado el tipo.

Según el DRAE., “regularizar” implica “legalizar, adecuar a derecho una situación de hecho o irregular”⁴⁶⁶. Cuando el Código Penal emplea en los artículos 307,1 *in fine* y 307,3 CP. el término “regularizar”, está queriendo advertir de la existencia previa de un estado de cosas irregular, esto es, de una actuación que se encuentra ya fuera del círculo permitido por el Ordenamiento Jurídico; trasladado ello al seno del Derecho penal, implica asumir que existe un hecho delictivo, un delito ya consumado. Si esto es así, y a nuestro juicio es innegable que así es, entonces estamos en disposición de afirmar que el delito de defraudación a la Seguridad Social ya está consumado cuando entra en juego la institución de la regularización. Y por ello se hace conceptualmente imposible entender que ésta posea naturaleza jurídica de causa de atipicidad (pues la defraudación ya es típica cuando se regulariza). De igual modo, tampoco es posible afirmar que esta institución sea una forma particular de desistimiento del hecho (no se puede desistir de algo que ya está acabado). En una interpretación de conjunto, puede colegirse que incluso el propio Código, con el empleo de una concreta terminología, parece apuntar en la dirección que mantenemos. Así, si el comportamiento típico del art. 307,1 CP. consiste en “defraudar”, como verbo rector del tipo, éste se compensa, *a sensu contrario*, con la acción de “regularizar”. Defraudar sería la cara de la moneda, y regularizar sería la cruz. Y solo se puede regularizar cuando ya se ha defraudado, es decir, cuando ya hay un hecho consumado (y por tanto, ya típico)⁴⁶⁷.

De entenderse que la regularización constituye un elemento negativo del tipo de defraudación, se estaría diciendo que para la consumación delictiva sería necesario (1) la defraudación, y (2) la no – regularización. Se estaría identificando el momento consumativo en las denominadas “causas de bloqueo”. Ello supondría que la consumación del tipo penal quedase en manos de terceros ajenos al sujeto defraudador. Si esto fuese así, el momento de consumación se haría depender de la existencia de un acto administrativo, identificado en las concretas causas de bloqueo previstas en el art. 307,3 CP. Fijándose en éstas causas el momento de consumación delictiva, se estaría

⁴⁶⁶ DRAE.

⁴⁶⁷ Sobre el concepto de “defraudar”, vid.: AYALA GÓMEZ, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios... cit.*, pp. 105 y ss.

haciendo depender la existencia del delito, no ya de la efectiva lesión del bien jurídico protegido, sino del *descubrimiento* del fraude por parte de terceros. Y ello no parece ni lógico ni correcto desde la óptica de la dogmática penal. Así como en el homicidio el delito no se consuma cuando se descubre el daño, sino cuando éste efectivamente se causa, tampoco en el delito de fraude a la Seguridad Social puede hacerse depender el instante consumativo del descubrimiento o de la advertencia del perjuicio ocasionado. La consumación se producirá cuando se cause el menoscabo al bien jurídico, con independencia de cuándo se descubra el mismo⁴⁶⁸.

Establecer el momento de la consumación en las causas de bloqueo, esto es, en el momento de *descubrimiento* del fraude, conlleva asumir que hasta ese instante no existe defraudación; los elementos típicos (subjettivos y objetivos) del fraude surgirían en el momento del descubrimiento. Esta situación nos resulta cuanto menos absurda desde la perspectiva de la dogmática jurídicopenal: la consumación, como decimos, no puede hacerse depender del descubrimiento del hecho, pues éste no añade nada, ni objetiva ni subjetivamente, al injusto de la defraudación. El descubrimiento no hace nacer el dolo del autor ni tampoco la propia defraudación, que ya se han producido con anterioridad. Este acontecimiento supone un hecho futuro e incierto para el sujeto activo, que además no depende de la voluntad de éste, sino de terceros sujetos. En la medida en que el hecho del descubrimiento nada añade al injusto, no puede identificarse en éste el momento de la consumación. Consecuentemente, la cláusula de regularización no puede suponer un elemento negativo del tipo penal, o causa de atipicidad⁴⁶⁹.

En el Código Penal, además, los elementos negativos del tipo son circunstancias que por lo general acontecen *simultáneamente* a los hechos típicos positivos que fundamentan el delito. Es ese carácter simultáneo lo que permite a los primeros contrarrestar el desvalor producido por los segundos, impidiendo el surgimiento de lo ilícito cuando no se constata la existencia de dicho elemento negativo. Esto no ocurre al concebirse a la regularización como elemento negativo del tipo, pues la misma entra en juego con posterioridad a la defraudación (posterioridad temporal). Por esta razón

⁴⁶⁸ En este sentido, cfr.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. pp. 6 y ss.; y MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., p. 133.

⁴⁶⁹ En este sentido, vid.: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones...* cit., p. 6.

tampoco se hace posible que la misma opere como elemento negativo del tipo o causa de atipicidad para el delito de defraudación⁴⁷⁰.

Por otro lado, no podemos más que suscribir las palabras del CGPJ. en su Informe de 28 de junio de 2012 al Anteproyecto de Ley modificadora de estos delitos, en el que se advertía sobre el amplio grado de incertidumbre que se podía suscitar al configurarse la cláusula de regularización como elemento negativo del tipo, situando la consumación en las causas de bloqueo del art. 307,3 CP., lo que influye también de modo negativo en el cómputo de la prescripción. Como puede leerse en el Informe últimamente citado: “esta contingencia no se compadece con los principios de certeza y seguridad que son propios del Derecho penal, pues el hecho de que el inicio del cómputo de la prescripción quede al albur de la decisión de iniciar actuaciones de comprobación e investigación o, en su caso, de interponer querrela o denuncia, no se ajusta a la exigencia de seguridad jurídica ínsita al ordenamiento penal”. Compartimos, por tanto, que para determinar la operatividad de la prescripción del delito de defraudación a la Seguridad Social “inexorablemente se debe tomar como “dies a quo” el momento de la consumación del delito o, en su caso, la ejecución inacabada, sin que a estos efectos tenga relevancia alguna la eventual regularización (...) habida cuenta que, desde una perspectiva dogmática, la exención de responsabilidad penal que estatuye el citado precepto en nada incide sobre la comisión del delito”⁴⁷¹. De modo contrario, identificándose la consumación en el momento del descubrimiento del fraude, se produce una grave indeterminación respecto del momento de prescripción. Coincidiendo con SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, de conceptuarse la no – regularización como exigencia típica cabría apreciar tres situaciones en materia de prescripción: (a) si tras la defraudación el sujeto procede a regularizar su situación, el delito no se habría consumado, por lo que no tendría sentido alguno plantear la prescripción; (b) si el sujeto defrauda y no regulariza, pero no es descubierto, dado que no se ha producido la consumación delictiva, tampoco puede abrirse el plazo de prescripción; y (c) si el sujeto que defrauda no ha regularizado y es descubierto (esto es, nace alguna de las circunstancias de bloqueo), se estaría produciendo la consumación con su correspondiente inicio del cómputo de prescripción,

⁴⁷⁰ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 6.

⁴⁷¹ Cfr.: Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012, al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

y *simultáneamente* ese plazo de prescripción quedaría interrumpido por las actuaciones administrativas o judiciales, por lo que tampoco en este caso la prescripción tendría virtualidad alguna⁴⁷². La consecuencia es que la prescripción no operaría nunca en la práctica, por lo que el delito se mantendría siempre vivo, “con la consiguiente inseguridad jurídica para el defraudador, que sufriría un agravio comparativo con respecto a otros delitos”⁴⁷³.

De mantenerse que el delito se consuma cuando nacen las “causas de bloqueo”, se estaría diciendo que el hecho delictivo se comete no ya cuando *se defrauda*, sino cuando *se defrauda* más *no se regulariza*. Se estaría así convirtiendo a la regularización en una causa de atipicidad o elemento negativo del tipo del art. 307.1 CP. Pero las causas de bloqueo no pueden suponer el momento consumativo. La función de éstas no es fijar el instante de perfección del tipo penal, sino cerrar el momento hasta el cual puede resultar eficaz el comportamiento postdelictivo del sujeto. Suponen, por así decirlo, el *límite máximo* de la regularización: hasta ese momento la actuación regularizadora del sujeto puede tener algún efecto positivo. Tras agotarse este límite cronológico o temporal fijado por ley, el comportamiento postdelictivo deja de tener eficacia anuladora de pena⁴⁷⁴. Y junto a este límite máximo encontramos también un *límite mínimo*, que viene a identificarse con el momento de consumación del delito: sólo a partir de la consumación se puede “regularizar” (pues sólo con la consumación ya se puede hablar de delito en el sentido de “situación irregular”, como se expuso)⁴⁷⁵.

Como ya adelantamos *supra* en el capítulo de críticas a esta teoría, el hecho de que tras la reforma operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, la regularización quedase ubicada en el propio tipo penal de defraudación del art. 307,1 CP. (*in fine*), no es razón para sostener que la misma constituye elemento del tipo o causa de atipicidad. Y ello

⁴⁷² SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 7.

⁴⁷³ *Ibidem*.

⁴⁷⁴ También en doctrina italiana puede encontrarse esta interpretación sobre el período temporal de tres meses previsto por su sistema para proceder a la regularización (art. 2,1 bis Ley 638/1983). Como señalan BORELLI, A., SERGIACOMO, A.: “Il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali”, en *Fisco*, n.º. 40, 2012 (Banche dati n.º. 6449), el período temporal “indica solo il limite temporale per la trasmissione all’Autorità giudiziaria della *notitia criminis* da parte dell’Ente previdenziale”. En el mismo sentido: PICCIALI, P.: “Punti fermi sul reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali”, en *Corriere Merito*, 2012, (Banche dati n.º. 285).

⁴⁷⁵ Sobre estos dos límites, vid. HIGUERA GUIMERÁ, *Las excusas absolutorias*, *cit.*, p. 108; y MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, *cit.*, p. 149.

porque la naturaleza de una institución juridicopenal como lo es la regularización, no puede derivarse del texto legal, sino de su auténtica interpretación. Como ya alertaba MUÑOZ CONDE, “toda teoría que vea en el texto legal el argumento decisivo para situar sistemáticamente [...] cualquier [...] institución juridicopenal, desconoce que los distintos elementos recogidos en una norma pena exceden de lo que se entiende por tipo en sentido estricto”⁴⁷⁶. A nuestro modo de ver, a pesar de que la intención del legislador en el Anteproyecto de Ley fue la de configurar la regularización como elemento negativo del tipo de defraudación, consideramos que, tras los pertinentes informes de la FGE. y del CGPJ. (sobre todo a causa de la posición crítica de éste último), el legislador decidió modificar el texto en el Proyecto que finalmente dio lugar a la LO. 7/2012 que introdujo el vigente precepto, suprimiendo toda mención de la regularización como causa de atipicidad en la Exposición de Motivos, y modificando el anteproyectado art. 307,1 CP. La intención del legislador, operando este cambio en el texto legal finalmente aprobado, revela una auténtica rectificación sobre la inicial pretensión dirigida a configurar la regularización como un elemento del tipo en el delito de defraudación (lo que finalmente también quedó plasmado en la Exposición de Motivos de la LO. 7/2012, que señala a la regularización como “el verdadero reverso del delito” que además “pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la *defraudación consumada*”⁴⁷⁷).

El precepto vigente habla de castigar a quien defrauda a la Seguridad Social, por cualquiera de las modalidades previstas y en cuantía superior a 50.000 euros, “salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3”. En nuestra opinión, este extremo de la norma en nada afecta a la tipicidad del delito, que ya existe cuando se regulariza, sino que viene referido a la pena: la regularización no afecta a la tipicidad, sino a la punibilidad del hecho. Es decir, lo que realmente hace

⁴⁷⁶ MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 45.

⁴⁷⁷ A nuestro modo de ver, desde un punto de vista dogmático – penal llama poderosamente la atención que el legislador considere que la regularización pone fin a la “lesión provisional del bien jurídico” cuando, a renglón seguido, indica que la defraudación ya está consumada cuando la regularización entra en juego. Y ello porque consideramos que la existencia de un delito consumado conlleva hablar de una auténtica lesión del bien jurídico tutelado, menoscabo que no puede ser *provisional*: el ataque al bien jurídico ya se ha producido; no es que la regularización ponga fin a una hipotética “lesión provisional” sino que, en todo caso, con la misma se procede a *reparar* el daño causado. No obstante, esta es una cuestión que no se corresponde estrictamente con la finalidad del presente capítulo, que se dirige a determinar la naturaleza jurídica de la institución, y no a su fundamento (cuestión que será analizada con mayor detenimiento en el capítulo siguiente de este trabajo). En el mismo sentido que nosotros, v. gr.: DOPICO GÓMEZ – ALLER, *La reforma del Derecho penal tributario...* cit., p. 15, quien habla de un auténtico “desbarajuste conceptual”.

este concreto apartado del precepto es informar sobre el efecto que ha de nacer tras una correcta regularización: la exención de pena (de forma tal que el sujeto será castigado, salvo que hubiere regularizado, en cuyo caso *no habrá pena*, pero sí un hecho típico y antijurídico). Nuestra opinión se refuerza más aún al tener en cuenta que el vigente art. 307,3 CP. nada dice sobre el efecto que se ha de derivar con la regularización. El precepto derogado en el año 2012 apuntaba: “quedará exento de responsabilidad penal el que regularice...”. Sin embargo, el actual art. 307,3 CP., se limita a señalar que “se considerará regularizada la situación ante la Seguridad Social...”. Por tanto, lo que la cláusula del art. 307,1 *in fine* pretende es informar sobre el efecto de la correcta regularización llevada a cabo en los términos del apartado 3 del art. 307 CP.: la exención de pena.

En cuanto a las tesis que asemejan a esta institución con el desistimiento de la tentativa, pensamos que el hecho de que ya exista una cláusula general aplicable a toda la parte especial del Código, en el art. 16,2, no ayuda a sostener la idea de que la regularización implica una forma específica de desistimiento del hecho intentado (institución con la que, según cierto sector de la doctrina, guardaría gran semejanza la figura que estamos analizando). Ningún tipo penal de la parte especial va incorporando tras de sí una concreta cláusula para el caso del desistimiento en su ejecución, sino que a los mismos ya les es aplicable directamente la parte general del Código.

Debe también advertirse que la cláusula de regularización es más amplia que la figura del desistimiento de la tentativa (en lo que concierne a sus efectos), pues además de exonerar de responsabilidad penal por el delito de fraude a la Seguridad Social, exime también de pena por las posibles falsedades instrumentales e irregularidades contables que en relación a éste se hubieran podido cometer previamente. Por el contrario, el desistimiento del hecho, previsto en el art. 16,2 CP., se ciñe a librar de pena solamente por el delito en fase de tentativa, pero no por otros actos instrumentales ejecutados, si estos ya constituyesen delito o falta; concretamente el art. 16,2 CP. expresa que la exoneración de pena es aplicable “sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados si éstos fueren ya constitutivos de delito o falta”. Es debido a esta comparativa por lo que estamos en disposición de afirmar que la figura del art. 307,3 CP. no puede ser totalmente equiparable al desistimiento del art. 16,2 CP. Y no puede serlo porque aquella va más allá, exonerando

de pena también por los determinados delitos instrumentales cometidos, lo cual no encaja con el desistimiento. La definición de “desistimiento” implica que la exoneración de responsabilidad penal se circunscriba al delito no consumado, pero también incluye, como definición, que no se exonere de pena por otros actos ejecutados si ya fuesen constitutivos de delito o de falta. Como advierten MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, “si la tentativa constituye ya un delito consumado (*tentativa cualificada*), la impunidad por desistimiento no alcanza a éste. Así por ejemplo, el desistimiento de un homicidio o asesinato intentado no exime de pena por las lesiones consumadas, ni el de agresión sexual cualificada por el acceso carnal (art. 179) del atentado contra la libertad sexual que ya se haya realizado (art. 178)”⁴⁷⁸. También COBO DEL ROSAL / VIVES ANTÓN llaman la atención sobre esta idea: en relación con el desistimiento del hecho, en los supuestos en que lo ya actuado constituye un delito independiente, aunque el autor desista no se exime de pena por lo ya consumado. Así, el desistimiento no afecta al delito “*que ya ha alcanzado el estadio de la consumación* y, por tanto, deberá castigarse con la pena del delito completo realizado, descartándose, por ello, la impunidad”⁴⁷⁹. Y esto no ocurre en la cláusula de regularización, en que, como expresa acertadamente MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, “la extensión de la específica causa de anulación de la pena a las falsedades instrumentales comporta una ampliación extraordinaria del efecto liberador de pena frente a la genérica institución del desistimiento voluntario”⁴⁸⁰. En definitiva: la regularización no puede concebirse como una especie de desistimiento del hecho intentado, precisamente porque va más allá de la definición y contenido de éste⁴⁸¹.

⁴⁷⁸ MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general*, cit., p. 426.

⁴⁷⁹ COBO DEL ROSAL / VIVES ANTÓN, *Derecho Penal, parte general*, cit., p. 731.

⁴⁸⁰ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 198 – 199. En el mismo sentido advierte IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.* p. 285; y El Mismo, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 180 (afirmando que este extremo de la norma “responde a una generosa decisión legislativa; especialmente si lo comparamos con los beneficios – más recortados – que el art. 16.2 CP. conecta a las hipótesis del desistimiento en la tentativa que, como es sabido, castiga los residuos de injusto típico consumados a lo largo del iter criminis”).

⁴⁸¹ Por ello, de admitirse la tentativa para el delito del art. 307 CP. (cuestión que no resulta en modo alguno clara, más incluso desde nuestra consideración de este delito como delito de mera actividad, sobre lo que volveremos en el capítulo V de esta investigación), entonces deberá advertirse sobre la paradoja que supondría dejar exento de pena lo más grave y, sin embargo, castigar lo más leve. La regularización del art. 307,3 CP. exonera de responsabilidad penal tanto por el delito consumado de defraudación como por los instrumentales de falsedad e irregularidades contables, mientras que el desistimiento del art. 16,2 CP. sólo exonera de responsabilidad penal por el delito en fase de tentativa, dejando subsistente la responsabilidad para el caso de que el resto de delitos ya ejecutados fuesen constitutivos de infracción

Como cierre a esta primera crítica, a la teoría que mantiene que la regularización como causa de atipicidad se aproxima a una especie de desistimiento del hecho intentado puede hacerse otra objeción. Esta tesis pasa por alto el análisis sobre cuál deba ser la concreta naturaleza jurídica de la figura del desistimiento de la tentativa previsto en el art. 16,2 CP., asumiendo simplemente la idea de que el delito no se consuma cuando opera un desistimiento que pueda calificarse como voluntario. Del pensamiento de esta doctrina, por tanto, se deriva la idea de que el desistimiento es una causa de atipicidad de la tentativa que impide la consumación del delito (al igual que, bajo su punto de vista, la regularización es causa de atipicidad de la defraudación). Sin embargo, estos autores parten de una visión sobre la institución del desistimiento que nosotros no compartimos. La naturaleza del desistimiento debe ser, como advierte actualmente un amplio sector doctrinal, la de “excusa absolutoria” o, más matizadamente, la de “causa de levantamiento de la pena”, pues aunque el desistimiento sea conceptualmente anterior a la consumación, *materialmente* es un hecho posterior al injusto de la tentativa: cuando éste entra en juego ya se ha ejecutado todo el desvalor del injusto de la tentativa.

Así como el desistimiento levanta la pena nacida del injusto de la tentativa, también la regularización tiene esos efectos (y alguno más, como se ha comprobado), pero esta vez sobre un delito, el de defraudación, que ya se ha consumado. Concebido el desistimiento ya no como causa de atipicidad sino como verdadera causa de

penal. Dando cabida a la tentativa en este delito, se genera de este modo una situación cuanto menos llamativa: si la defraudación a la Seguridad Social queda en grado de tentativa, no será castigada pero sí pudieran sancionarse las posibles falsedades instrumentales e irregularidades contables llevadas a cabo. Por el contrario, si el delito se consuma, y después se regulariza, desaparecería tanto la pena por el delito de defraudación como la sanción por las falsedades instrumentales e irregularidades contables. Por tanto, como advierte un sector de la doctrina, si se quiere evitar esta situación en la que, como se ha dicho, paradójicamente se eximiría de responsabilidad por lo más grave y subsistiría la misma por actos más leves, entonces quizá fuese oportuno que la figura de la regularización se refiriese también a los supuestos de desistimiento en la tentativa. En este sentido cfr.: PEDREIRA GONZÁLEZ, en Álvarez García (dir.), Álvarez García, Manjón – Cabeza Olmeda, Ventura Püschel (coords.), *El perfeccionamiento de la tipicidad... cit.*, p. 611; GÓMEZ RIVERO, *El fraude de subvenciones, cit.*, pp. 351 y ss.; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 198 y ss. De cualquier forma, hay que advertir sobre la existencia de una cláusula concreta que podría incidir en esta cuestión. Nos estamos refiriendo a la Disposición Final 5ª de la LO. 10/1995 (que será objeto de análisis en el capítulo V de este trabajo), que extiende la anulación de pena a las irregularidades contables y falsedades de carácter instrumental “aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas” en el art. 307 CP., lo que según algún autor (vid.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 204 y ss) obliga a entender que tampoco estos delitos mediales al fraude serán finalmente sancionados, aún cuando la defraudación quede en grado de tentativa. Si, por el contrario se entiende, como hacemos nosotros, que no es posible la tentativa en este delito, entonces el problema se diluye. Sobre estas cuestiones volveremos más adelante en esta investigación (vid. infra, capítulo V).

levantamiento de la pena, entonces sí podría afirmarse una cierta similitud entre éste y la institución de la regularización, pero no porque ésta última sea una particular forma de desistimiento del hecho intentado (pues el delito ya se ha consumado), sino porque ambas instituciones comparten, en el fondo, idéntica naturaleza jurídica y, consecuentemente, próxima fundamentación. Ello no implica afirmar que la cláusula de regularización sea una forma de desistimiento del delito: la regularización, como se ha dejado expuesto, entra en juego tras la consumación del delito de defraudación, por lo que no puede configurarse como desistimiento del delito. En síntesis: a nuestro juicio, más que argumentar en pro de una equiparación entre la figura de la regularización y la cláusula de desistimiento del hecho intentado, el camino consiste, mejor, en indagar la verdadera naturaleza jurídica de cada uno de estos institutos, naturaleza que pueden compartir (y que de hecho comparten) sin que se pueda seguir manteniendo que la regularización constituye un desistimiento del delito de defraudación.

No puede olvidarse que el comportamiento, como base del delito, no sólo es susceptible de tenerse en cuenta en el momento de ejecución del hecho delictivo. También después de perpetrarse el delito el Derecho penal, por distintas razones, otorga cierta virtualidad a la actuación reparadora del sujeto (que es un comportamiento distinto). Compartiendo por entero las palabras de DE VICENTE REMESAL, “la posibilidad de atenuar, con carácter general o específico, o de eximir de pena al culpable en función de su comportamiento, se reconoce por el Código Penal tanto en el supuesto de que el delito aún no se haya consumado como después de su consumación”⁴⁸². La regularización no es sino un ejemplo más de supuestos de comportamiento postdelictivo en que el legislador ha querido dejar sin sanción penal a quien devuelve el estado de cosas a su situación regular original. Por tanto, debemos partir de la idea de que la institución de la regularización entra en juego una vez se ha consumado el tipo penal, por lo que opera sobre un hecho típico, antijurídico y culpable; se trata, en fin, de una forma de comportamiento postdelictivo positivo. Ello impide que podamos afirmar que la naturaleza jurídica de la cláusula de regularización sea la de causa de atipicidad o elemento negativo del tipo.

Desechada la primera teoría, tampoco nos parece acertada la construcción dogmática elaborada por QUERALT JIMÉNEZ, y defendida por ALONSO GALLO

⁴⁸² DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo*, cit., p. 38.

tras la reforma de 2012, entendiendo que la regularización tiene naturaleza jurídica de “causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida” o de “causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho”. Ya el mero hecho de concebir a la cláusula del art. 307,3 CP. como un comportamiento postdelictivo impide la asunción de teorías como esta. La existencia de un delito ya consumado cuando entra en juego la institución de la regularización impide desde un primer momento asumir una tesis basada en la eliminación retroactiva de la antijuridicidad. Desde el instante en que el delito se consuma, queda vedada toda posibilidad de exclusión de la antijuridicidad *a posteriori* (pues la existencia de delito ya supone que el comportamiento sea, además de típico, antijurídico, sin que tales elementos se puedan eliminar después)⁴⁸³.

Debemos partir de la base de que el juicio de antijuridicidad se fija atendiendo al instante de ejecución del hecho, y no con posterioridad a éste. La antijuridicidad consiste, por tanto, en comprobar si la conducta del sujeto es contraria a Derecho o no en el momento de ejecutarse, más no después. Para que una actuación típica se encuentre dentro del círculo permitido por el Derecho debe aparecer como justificada en el seno del mismo, esto es, se necesita de un permiso del Ordenamiento Jurídico que ofrezca un auténtico derecho al sujeto activo para poder llevar a cabo una determinada conducta típica, permiso que debe concurrir desde el inicio y no con posterioridad. Esto supone además que el sujeto pasivo esté desde el principio obligado a soportar dicha actuación típica que se encuentra justificada.

Sólo quien actúa justificadamente puede desplazar con su conducta la antijuridicidad del hecho, y para actuar justificadamente se necesita de una causa de justificación. Quien actúa amparado en una causa de justificación lo hace en un régimen de preminencia jurídica desde el inicio reconocido por el Ordenamiento. Por el contrario, quien tras la consumación delictiva lleva a cabo un determinado comportamiento positivo, podrá acceder al levantamiento de la pena cuando así se establezca, pero sin que pueda decirse que el sujeto tenía *derecho* a ejecutar el hecho en el momento de hacerlo: la actuación no es legítima cuando se comete.

⁴⁸³ En este sentido cfr.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 575. La autora entiende que la regularización, al producirse una vez ya se ha consumado el delito, no puede afectar a los elementos de éste, constituyendo así el art. 307,3 CP. un presupuesto de la pena ajeno al delito. Misma opinión en: GÓMEZ PAVÓN, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 133 – 134.

Las causas de justificación que desplazan la antijuridicidad de la conducta nacen de la existencia de un interés prevalente que mueve al legislador a autorizar la causación de un daño. En éstas, el hecho deja de estar prohibido, y además existe un derecho *ab initio* para que el sujeto activo actúe de esta manera, teniendo el sujeto pasivo el deber de soportarlo⁴⁸⁴. En supuestos como el de la regularización lo anterior no puede predicarse. Con la regularización no existe el conflicto de intereses propio de las causas de justificación, ni por consiguiente se predica la existencia de un interés preponderante, autorizando desde el inicio la regularización: no puede decirse que exista *ab initio* un derecho a la regularización ni un deber de tolerarlo por parte de la TGSS. Tampoco con la regularización se puede decir que el hecho deje de estar prohibido. En ésta, sólo cuando existe un delito (y por tanto un hecho ya *antijurídico*) el Ordenamiento *permite* la regularización como forma de levantar una pena ya nacida. No es que la regularización acontezca desde el inicio como una causa que justifica la defraudación: este pretendido derecho no existe, como tampoco un conflicto de intereses. Sólo tras la consumación se abre la puerta al comportamiento postdelictivo positivo que supone la institución del art. 307,3 CP. La regularización, por tanto, no puede tener el mismo significado que las causas que excluyen la categoría de la antijuridicidad⁴⁸⁵.

A nuestro juicio, además, esta teoría confunde los términos de la discusión: no estamos hablando del fundamento que pueda tener la institución de la regularización, sino de su naturaleza jurídica y su ubicación en la teoría del delito. Por mucho que la regularización pueda fundamentarse en la atenuación, desaparición o reparación del daño inicialmente infligido al bien jurídico (cuestión que defiende QUERALT JIMÉNEZ y que, a priori, pudiera parecer admisible, aunque también discutible⁴⁸⁶), su naturaleza jurídica no puede ser una especie de “causa de eliminación retroactiva de la antijuridicidad” del delito consumado; como bien advierte BRANDARIZ GARCÍA, “cuestión distinta es que se sustente, en un planteamiento también contemplado en la doctrina germana, que el fundamento de la exención de pena reside en el efecto que el comportamiento postdelictivo tiene sobre la antijuridicidad material del hecho”, lo que

⁴⁸⁴ Cfr.: LARRAURI PIJOAN, en Hassemer / Larrauri Pijoan, *Justificación material y justificación procedimental en el Derecho Penal*, cit., pp. 54 – 59.

⁴⁸⁵ En semejante dirección: BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, pp. 6 – 7.

⁴⁸⁶ Vid.: QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 813; El Mismo, en Bajo Fernández (dir.); Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 58; y El Mismo, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito... cit.*, p. 264

de por sí no implica que la regularización “contenga algo análogo, o cercano, a una causa de justificación”⁴⁸⁷.

No es posible por tanto concebir a esta figura como una especie de “causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida”. Y no sólo no es posible sino que además es innecesario: la *punibilidad*, aun con sus discutidos contornos y la polémica doctrinal que existe sobre su contenido, se configura hoy como una categoría que permite amparar supuestos de comportamiento postdelictivo que pueden fundarse en múltiples razones (y entre ellas, si se quiere, en la atenuación o desaparición del daño inicialmente causado al sujeto pasivo), sin necesidad de asumir una nueva figura como las “causas de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida” propuestas por QUERALT JIMÉNEZ, o las “causas de exclusión de la ilicitud penal del hecho” defendidas por ALONSO GALLO. El esquema de delito actual puede acoger en su seno a la figura de la regularización, sin necesidad de crear categorías novedosas basadas en teorías innovadoras, pues ya está dotado de herramientas para ello.

El resto de argumentos empleados para defender esta teoría tampoco resultan convincentes. En primer lugar, sobre la terminología empleada, baste decir que el recurso a la literalidad del Código, así como a los motivos aducidos por el legislador de turno, no son en modo alguno una técnica fiable para conocer la verdadera naturaleza de las distintas figuras que en él se contemplan. Y en segundo lugar, sobre la necesidad de evitar que los partícipes en el delito de defraudación sean sancionados mientras que el autor queda exento de pena, debe decirse que la teoría propuesta no es en absoluto el único medio que conduzca a evitar tan ilógica consecuencia. Una adecuada interpretación del precepto puede llevarnos a subsanar esta incongruencia sin necesidad de articular nuevas y heterodoxas teorías dogmáticas. Ya existen armas adecuadas para subsanar este problema (como por ejemplo, criterios interpretativos idóneos), sin que la solución pase por asumir una hipotética naturaleza jurídica de “causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida”. O lo que es lo mismo: la tesis de estos autores no es *conditio sine qua non* para evitar la sanción penal de los partícipes⁴⁸⁸.

⁴⁸⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.* p. 11.

⁴⁸⁸ Sobre la posibilidad de que los partícipes puedan acceder a la exención de pena por regularización del autor, volveremos más adelante en este trabajo; vid. *infra* capítulo V.

Por otro lado, autores como GÓMEZ LANZ y OBREGÓN GARCÍA han defendido que la regularización ostenta naturaleza jurídica de *causa de extinción de la responsabilidad criminal*, desde su negativa a reconocer la punibilidad como categoría propia existente, ni integrante de la estructura del delito, ni ajena o posterior al mismo. Entienden estos autores que resulta innecesaria la configuración de una nueva categoría, la punibilidad, en la que se ubiquen figuras sumamente heterogéneas cuando aquéllas pueden resultar perfectamente incardinables en categorías ya existentes de la estructura del delito (como la antijuridicidad o la culpabilidad). Según los autores, la figura de la regularización estaría emparentada con las genuinas causas de extinción previstas en el art. 130,1 CP., pues todas ellas presentan una común característica: el sujeto ha incurrido en responsabilidad penal, de la que después queda exento.

A nuestro modo de ver, como ya adelantamos en el apartado de críticas a esta teoría, no resulta acertado equiparar la figura de la regularización a las genuinas causas de extinción de la responsabilidad criminal del art. 130,1 CP. Y ello pese a que ambas compartan una consecuencia semejante: el sujeto que inicialmente incurre en responsabilidad penal quedará finalmente exento de pena. Por un lado, no puede obviarse que las causas de extinción de la responsabilidad criminal han sido establecidas en un catálogo (art. 130,1 CP.), a nuestro juicio cerrado, dado que responden a un rasgo común: todas ellas son circunstancias que eximen de responsabilidad penal por cualquier delito de la parte especial (en que sea posible su apreciación, claro está). La regularización, por el contrario, solo se permite en unos concretos tipos penales (defraudación a la Hacienda Pública y la Seguridad Social), quedando imbricada aquélla a estos últimos, lo que no puede ser obviado en su fundamentación (como veremos en el capítulo III). Pero, además de lo anterior, creemos que existe una diferencia sustancial entre las causas del art. 130,1 CP. y la regularización (y otras figuras de la parte especial): las primeras se encuentran totalmente desvinculadas de la voluntad del autor, sin que las mismas puedan concebirse como *comportamientos postdelictivos* de signo positivo, como ocurre con la regularización, que, ahora sí, depende de la voluntad del autor, y no responde a circunstancias, hechos o sucesos de carácter objetivo, independientes del comportamiento del sujeto. Con los comportamientos postdelictivos, como la regularización, el sujeto decide libremente si ejecuta el comportamiento o no, levantando o anulando con ello la pena que resultaba aplicable. Lo anterior, además, queda estrechamente imbricado con un pensamiento de tipo reparador (sobre el que

abundaremos en el tercer capítulo de este trabajo), ideal que no puede encontrarse en las causas previstas en el art. 130,1 CP.

A nuestro juicio, y en coherencia con la opinión que mantenemos sobre el momento consumativo en el delito de defraudación a la Seguridad Social, la cláusula de regularización tiene naturaleza jurídica de “causa de levantamiento o anulación de la pena”⁴⁸⁹. Con intención de ser lo más exactos posible, no creemos que sea acertado el empleo del término “excusa absolutoria” para referirnos a esta figura. Dicha expresión confunde y trata por igual figuras que, sin embargo, son diferentes. La clasificación francesa que aboga por el concepto de “excusas absolutorias” no tiene en cuenta que bajo su seno se cobijan instituciones de muy diverso signo y naturaleza. De acuñarse este término no se estarían teniendo en cuenta las particularidades de las distintas figuras que tradicionalmente se han englobado bajo dicha expresión⁴⁹⁰.

Siendo dogmáticamente precisos, y en aras a salvaguardar la seguridad jurídica, consideramos como mejor opción el empleo de la terminología germana que diferencia entre *causas de exclusión de pena* y *causas de levantamiento o anulación de pena*. Las primeras son aquellas cláusulas legalmente previstas que impiden desde el inicio el nacimiento de la sanción penal. En esta categoría se podría englobar el supuesto del art. 268 CP., que exime de pena, ya desde el inicio de la ejecución del hecho delictivo, a determinados parientes por los delitos patrimoniales cometidos entre sí. A los sujetos allí indicados no se les exige un comportamiento posterior a la ejecución del delito, sino que la Ley les exonera de pena desde el principio. Por el contrario, las causas de levantamiento o anulación de la pena requieren siempre de un determinado comportamiento postdelictivo, por lo que entran en juego tras la perfección del delito. Operan eliminando o levantando una pena que ya resultaba aplicable. Parece claro que el instituto de la regularización encuentra mayor acomodo en esta última categoría: la

⁴⁸⁹ No nos pronunciamos en este momento sobre si ésta debe tener un carácter *personal* u *objetivo*, pues el análisis en profundidad sobre esta cuestión se llevará a cabo en un capítulo posterior de esta investigación, en concreto, cuando se aborde la problemática sobre la participación delictiva y la figura de la regularización (vid. infra capítulo V).

⁴⁹⁰ Como acertadamente advierte FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 41, la expresión *excusa absolutoria* “cobija un grupo heterogéneo de elementos sobre los cuales reina una gran disparidad de criterios a la hora de señalar cuál es su fundamento, función y relación con los elementos del delito. El análisis conjunto de todos los elementos que habitualmente integran la categoría de las excusas absolutorias ha llevado a una cierta confusión doctrinal”, confusión que, a juicio de la autora, sólo puede superarse diferenciando dualmente entre *causas de exclusión* y *causas de levantamiento* de la pena.

ley no exime de responsabilidad penal al sujeto desde el inicio, sino que exige de éste un determinado comportamiento postdelictivo de signo positivo, basado en regularizar su situación con la Seguridad Social en los términos dispuestos en el art. 307,3 CP. Y sólo si se cumple tal requisito (de forma completa y correcta) se procederá a levantar o anular una pena que ya resultaba aplicable por el delito de defraudación cometido.

Una vez asentada la naturaleza jurídica de la institución de la regularización, que, como se ha dicho, se configura como una auténtica causa de levantamiento de la pena⁴⁹¹, procede ahora examinar la concreta ubicación que debe tener la figura en el sistema de delito. Ello nos obliga insoslayablemente a pronunciarnos sobre el concepto de *punibilidad* y sobre los elementos que componen la misma, pues es en esta categoría donde deben encuadrarse estas figuras. En concreto debemos pronunciarnos sobre dos aspectos esenciales: sobre la categoría de punibilidad y su entendimiento como elemento del delito o no, y sobre el contenido de la misma.

En primer lugar, respecto de la discusión sobre si la punibilidad constituye una categoría autónoma dentro del esquema del delito, esto es, sobre si debe configurarse a la misma como elemento integrante de la definición de delito, a nuestro modo de ver hay que diferenciar entre “punibilidad” entendida conceptualmente y “punibilidad” entendida estructuralmente. Desde el punto de vista conceptual, “punible” implica que el hecho delictivo se puede penar, lo que constituye una realidad, pues de por sí todo hecho delictivo es aquél que lleva aparejada una pena. En efecto, sólo puede hablarse de delito cuando a un hecho la Ley asigne una determinada consecuencia jurídica, esto es, una pena⁴⁹². Si embargo ello no significa que todo hecho punible sea, por fuerza, hecho penado. En suma, como bien advierten COBO DEL ROSAL / VIVES ANTÓN, “la punibilidad [...] es una nota conceptual, pero no un elemento de la estructura del delito”⁴⁹³. El delito es perfecto, y existe, desde que se constata que hay comportamiento típico, antijurídico y culpable. Que conceptualmente se pueda decir que el delito es un “hecho punible” no hace sino afirmar que la punibilidad no es una nota estructural del mismo, sino una consecuencia de éste; como consecuencia del delito, la Ley asigna una

⁴⁹¹ Por ello entendemos, coincidiendo con FERRÉ OLIVÉ, que tras la reforma operada por LO 7/2012 “todo ha cambiado para que nada cambie”, en lo que se refiere a la naturaleza jurídica de esta figura, que actualmente “sigue manteniendo su naturaleza anterior” (vid.: FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., pp. 74 – 75).

⁴⁹² Así: COBO DEL ROSAL, en VV. AA., *La punibilidad en el sistema...* cit., pp. 9 y ss.

⁴⁹³ COBO DEL ROSAL / VIVES ANTÓN, *Derecho Penal, parte general*, cit., p. 261.

pena (por eso el delito es el “hecho punible”). Sería absurdo entonces decir que para que un delito sea punible, tiene que ser punible. Constituiría ello una tautología, o una redundancia, pues se estaría definiendo al delito no ya por los elementos que lo componen sino por sus consecuencias⁴⁹⁴. O, en palabras de OBREGÓN GARCÍA / GÓMEZ LANZ “si se identifican los elementos materiales de la infracción penal con los presupuestos que la ley considera imprescindibles para imponer la pena, no cabe señalar como uno de tales supuestos precisamente ‘la asignación legal de una pena’”⁴⁹⁵. Por ello puede afirmarse que la *punibilidad* es un estadio independiente al delito, ajeno a los elementos que lo definen. O lo que es lo mismo: el delito existe cuando se comprueba que un determinado hecho es típico, antijurídico y culpable. Y a raíz de esto, como consecuencia, se convierte en un hecho susceptible de ser penado (esto es, *punible*). La punibilidad es, por tanto, una categoría ajena al delito, que comprende un conjunto de elementos que juegan su papel tras la existencia de éste⁴⁹⁶.

En segundo lugar, respecto del contenido de la punibilidad, debemos decantarnos por un concepto amplio de la misma, entendiéndola como una categoría comprensiva de todos los presupuestos materiales de la pena y adicionales al delito. A la contra, los defensores de un concepto restringido de punibilidad advierten que la concepción amplia no distingue entre aquellas circunstancias que se relacionan con el hecho delictivo, porque concurren ya en su ejecución (esto es: las condiciones objetivas de punibilidad y las causas de exclusión de la pena), y aquellas otras que son posteriores al mismo (esto es: las causas de levantamiento de la pena). Más no creemos que la premisa anterior sea cierta. Si se parte, como hacemos nosotros, de la idea de que la punibilidad no es un elemento constitutivo del delito, sino que acontece con posterioridad a éste, entonces no hay problema para adoptar un concepto amplio de punibilidad, que englobe todos los supuestos que finalmente, y *de facto*, la excluyen, sean éstos anteriores o posteriores a la ejecución delictiva⁴⁹⁷. A nuestro juicio, la punibilidad debe ser

⁴⁹⁴ En este sentido: MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 53 – 57.

⁴⁹⁵ OBREGÓN GARCÍA / GÓMEZ LANZ, *Derecho penal. Parte general...* cit., p. 183. Misma opinión mantienen los autores en: GÓMEZ LANZ / OBREGÓN GARCÍA, *Aspectos controvertidos de la estructura dogmática de la infracción penal*, cit., p. 206.

⁴⁹⁶ En la doctrina italiana, v. gr.: CIROCCHI, *Brevi osservazioni sul reato di omesso versamento di ritenute contributive*, cit., p. 696, entiende, como nosotros, que la cláusula que excluye la punibilidad en el delito contra la Seguridad Social permite la no aplicación de la pena, que desaparece, mas subsistiendo en todo caso el delito.

⁴⁹⁷ MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 184.

comprensiva de una vertiente positiva, integrada por las “condiciones objetivas de punibilidad”, y de una vertiente negativa, compuesta tanto por las “causas de exclusión de pena” como por las “causas de levantamiento de pena”. Pese a que cada una de estas categorías tiene sus particularidades, es decir, pese a que son figuras heterogéneas, todas ellas conforman la punibilidad y la dotan de contenido. Es lógico que entre las mismas existan ciertas diferencias, pero ello no es razón para mutilar el nivel de la punibilidad y disociarlo en distintas categorías (también por ejemplo en la categoría de la culpabilidad coexisten figuras e instituciones muy diversas, diferentes entre sí, y no por ello se segrega a las mismas en distintos niveles). El hecho de que las condiciones objetivas de punibilidad y las causas de exclusión de la pena concurren ya en el momento de ejecución del delito no significa que estén relacionadas con el hecho delictivo, pues éstas, al igual que ocurre con las causas de levantamiento de la pena, comparten un mismo fundamento apoyado en razones ajenas al propio delito (por ejemplo: razones político – criminales o de política jurídica / general), lo que, pese a sus evidentes diferencias y matices, permite agruparlas bajo una misma rúbrica de “punibilidad”. No es necesario, por tanto, concebir una categoría más allá de la punibilidad que algunos autores denominan “otros presupuestos de la pena” para englobar a las causas de levantamiento de la pena, pues éstas pueden encuadrarse sin problema en el nivel de la punibilidad.

Trasladando todo lo anterior al examen particularizado de la figura de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, debemos concluir afirmando que la misma tiene naturaleza jurídica de causa de levantamiento o anulación de la pena, y que su ubicación o encuadre sistemático es el nivel de la punibilidad (nivel que es ajeno al delito, que ya existe)⁴⁹⁸.

⁴⁹⁸ Suscribimos así las palabras de BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 6, quien comentando la reforma operada por medio de la LO. 7/2012 considera que “lo que constituye el tipo del delito es la infracción antijurídica y culpable de una norma [...]. Si el legislador considera que hay situaciones en las que es conveniente no penar el delito [...] excluye la punibilidad mediante una excusa absolutoria, pero dejando intactas la tipicidad (la infracción de la norma), la antijuridicidad (la ausencia de causas de justificación), y la culpabilidad (la ausencia de causas que la excluyan), es decir: dejando intacto el carácter delictivo de la acción”, si bien con el matiz de que, como hemos defendido, la concreta naturaleza jurídica de esta institución es la de *causa de levantamiento de la pena*.

CAPÍTULO III

FUNDAMENTO Y FINALIDAD DE LA REGULARIZACIÓN

I. INTRODUCCIÓN: EL FUNDAMENTO DE LA PUNIBILIDAD COMO PUNTO DE PARTIDA.

Un estudio completo de la cláusula de regularización comprendida en el art. 307,3 CP. exige dar respuesta a cuál es el fundamento que sostiene esta institución así como los fines que se persiguen con su inserción en el texto del Código Penal, requisito previo y necesario al análisis de los elementos, positivos y negativos, que conforman esta figura.

A pesar de que la polémica sobre el fundamento de esta cláusula pueda resultar a primera vista irrelevante, pues como pone de manifiesto APARICIO PÉREZ “cualquiera que sea el fundamento que se considere más adecuado ello no altera sus efectos”⁴⁹⁹, no obstante una norma como la causa de levantamiento de la pena para el delito de defraudación a la Seguridad Social, que establece un trato ciertamente beneficioso para el sujeto que regulariza su situación, ha de encontrarse apoyada por razones sólidas y por férreos argumentos que justifiquen su existencia⁵⁰⁰.

⁴⁹⁹ APARICIO PÉREZ, A.: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, p. 55.

⁵⁰⁰ Sobre ello advierten: IGLESIAS RÍO, M. A.: “Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización en el delito de defraudación tributaria”, en *Revista de Derecho Penal*, nº 13, septiembre de 2004, p. 66; y PÉREZ MARTÍNEZ, D.: “Causas de justificación. La regularización tributaria”, en De Fuentes Bardají, J., Cancr Minchot, P., Frías Rivera, R., Zabala Guadalupe, J. J. (dirs.), Bal Francés, E., Zabala Guadalupe, J. J. (coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2008, p. 211.

Como se expuso en el Capítulo anterior, la regularización, como causa de levantamiento de pena, se encuentra ubicada en la categoría de la punibilidad, a nuestro juicio ajena a la estructura del delito. El punto de arranque a la hora de determinar el fundamento de esta norma es, por tanto, el estudio del fundamento de la categoría de la punibilidad en Derecho penal. Sin embargo, la doctrina no ha logrado alcanzar un consenso generalizado sobre esta cuestión. En puridad, es complicado reconocer la existencia de un fundamento único que resulte extensible por igual a todas y cada una de las cláusulas que se agrupan bajo la rúbrica *punibilidad*, dada la heterogeneidad de éstas. Sin embargo, pueden encontrarse tres líneas de fundamentación que inciden en esta categoría⁵⁰¹:

Por un lado, la doctrina advierte que las categorías ubicadas en el seno de la punibilidad resultan explicables desde criterios de índole político – criminal (esto es, desde la política orientada a la lucha contra el delito) o político – jurídicos (esto es, desde la política general o extrapenal, con objeto de alcanzar fines correspondientes a otros sectores del Ordenamiento, v. gr.: fiscal, internacional...) ⁵⁰². Dado que el Derecho penal es aquél sector orientado a la prevención del fenómeno delictivo (y, en su caso, a su castigo), lo más coherente sería que los criterios que entrasen en juego en sede de punibilidad fuesen de tipo político – criminal. No obstante, suele admitirse por la doctrina que una determinada cláusula inserta en la punibilidad pueda también responder a criterios extrapenales⁵⁰³. Por su parte, otros autores entienden que es

⁵⁰¹ Las líneas fundamentadoras que explican la categoría de la punibilidad en Derecho penal han sido objeto de análisis en el seno de la doctrina sin que, como decimos, pueda hablarse hoy de la existencia de un consenso generalizado sobre las mismas. Sin embargo, hay tres grupos de fundamentación bien diferenciados, que son los que recogemos aquí de modo sistemático. Pese a las críticas que se han aducido contra estos fundamentos, que no son en modo alguno desdeñables, la doctrina sigue acudiendo a una combinación circunstanciada de los mismos, en atención a la cláusula concreta de la Parte Especial que se esté analizando, para explicar las diferentes figuras que se cobijan bajo la rúbrica de la *punibilidad*. Por ello consideramos conveniente la exposición de tales fundamentaciones, a modo de punto de partida para el análisis casuístico posterior, en nuestro caso centrado en la cláusula de regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social. Ampliamente sobre estas líneas de fundamentación y sobre las críticas que a las mismas pueden oponerse, cfr.: MENDES DE CARVALHO, E.: *Punibilidad y delito*, Ed. Reus, Madrid, 2007, pp. 193 y ss., y pp. 365 y ss.; y GARCÍA PÉREZ, O.: *La punibilidad en el Derecho penal*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 46 y ss., y pp. 303 y ss. (donde el autor desecha las tres líneas argumentales que van a ser expuestas, y defiende que el principio rector – fundamentador de la categoría de la punibilidad ha de identificarse con el *principio de subsidiariedad penal*).

⁵⁰² Vid. por todos: MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito, cit.*, pp. 193 – 198; y GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal, cit.*, pp. 46 – 49.

⁵⁰³ En este sentido algunos autores señalan que el fundamento de la punibilidad es dual, atendiendo a una combinación de consideraciones estrictamente político – criminales y también extrapenales (v. gr.: LUZÓN PEÑA, D. M.: “La punibilidad”, en Díez Ripollés, J. L., Romeo Casabona, C. M., Gracia Martín, L., Higuera Guimerá, J. F. (edits.), VV. AA., *La ciencia del Derecho penal ante el nuevo siglo*.

imposible diferenciar política criminal de política jurídica general. Se concibe así que cuando las consideraciones extrapenales se integran en el marco de la punibilidad, ya adquieren tintes político – criminales⁵⁰⁴. En cualquier caso, de asumirse una fundamentación extrapenal habrá de tenerse especial cautela para no pervertir el Derecho penal, evitando caer en una mera instrumentalización del mismo orientándolo a la consecución de fines pertenecientes a otros sectores del Ordenamiento, cuando con ello se puedan poner en entredicho las funciones propias del Derecho penal y, muy singularmente, la función preventiva de éste.

Por otro lado, algunas instituciones que pertenecen a la categoría de la punibilidad pueden resultar explicables según criterios de *merecimiento* o *necesidad* de pena⁵⁰⁵. De este modo se afirma que cuando a pesar de la realización de un hecho delictivo la pena no es merecida o no es necesaria, procede su retirada o levantamiento. Para conocer cuándo la pena es inmerecida o innecesaria, la doctrina suele acudir a criterios diversos, entre los que destaca el cumplimiento de los fines preventivos de la misma; de este modo, se alega, si tras la comisión del delito los fines de la pena han quedado salvaguardados, entonces ya no es necesaria su imposición. En el juicio sobre

Libro Homenaje al Profesor Doctor Don José Cerezo Mir, Ed. Tecnos, Madrid, 2002, p. 834). Incluso algunos autores dan por hecho que en la categoría de la punibilidad sólo entran en juego consideraciones estrictamente extrapenales o jurídico – generales (así, v. gr.: ROXIN, C.: *Derecho penal. Parte general, T. I, Fundamentos. La estructura de la teoría del delito. Traducción de la 2ª edición alemana y notas por Diego Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo, y Javier de Vicente Remesal*, Ed. Thomsom – Civitas, Madrid, 2008, p. 977, quien considera que la punibilidad se fundamenta en razones ajenas al Derecho penal, reservándose la incidencia de criterios de política – criminal al resto de elementos de la estructura del delito, que están en este sentido orientados teleológicamente. En España, POZUELO PÉREZ concibe a la punibilidad como juicio de utilidad de la pena que, en ocasiones, por criterios extrapenales, hace inadecuada la sanción del hecho; vid.: POZUELO PÉREZ, L.: *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 448).

⁵⁰⁴ En este sentido, v. gr.: BACIGALUPO, E.: “El error sobre las excusas absolutorias”, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº. 6, 1978, p. 6; Díez RIPOLLÉS, J. L.: “La categoría de la antijuridicidad en Derecho penal”, en *Anuario de Derecho penal y Ciencias Penales*, Tomo XLIV, Fascículo III, septiembre – diciembre, 1991, p. 781; y GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal, cit.*, pp. 313 y ss.

⁵⁰⁵ Vid. por todos: MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito, cit.*, pp. 198 – 203; y GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal, cit.*, pp. 49 – 57. Como señalan estos autores, en torno a los criterios de “merecimiento” y “necesidad” de pena tampoco existe acuerdo doctrinal unánime. De este modo, mientras que algún sector de la doctrina agrupa ambas categorías en un nivel ajeno al concepto de delito, otros las reconducen a la estructura propia de éste (a los niveles de la antijuridicidad o la culpabilidad). Incluso en ocasiones se opta por disociar la ubicación sistemática de ambos conceptos, enlazando el *merecimiento* de pena a un juicio valorativo sobre el hecho, que incide por tanto en la antijuridicidad o en la culpabilidad, e imbricando la *necesidad* de pena a presupuestos ajenos al delito propio, como juicio que se produce tras acreditarse que la pena es merecida, condicionando la imposición de la sanción penal en atención a la conveniencia o inconveniencia de la misma. Sobre estas cuestiones volveremos más adelante en este trabajo. Ampliamente sobre estos conceptos, vid.: LUZÓN PEÑA, D. M.: “La relación del merecimiento de pena y de la necesidad de pena con la estructura del delito”, en *Anuario de Derecho penal y Ciencias Penales*, T. XLVI, F. I, enero – abril, año 1993, pp. 21 y ss.

el merecimiento y la necesidad de pena se examina, también, la posible existencia de medios menos lesivos para el castigo, o la propia idoneidad de la pena para hacer frente al delito.

Por último, algunos autores entienden que el fundamento de la punibilidad se apoya en la distinción entre *norma primaria* y *norma secundaria*⁵⁰⁶. Este razonamiento, inicialmente desarrollado por BINDING, consiste en disociar la norma penal en dos: por un lado, aquellos elementos que la dotan de carácter antinormativo (antijuridicidad y culpabilidad), y por otro, aquellos caracteres que se refieren a la punibilidad del hecho, y que tienen por finalidad separar la parte punible de la no – punible. Se dice así que la norma es independiente de las consecuencias jurídicas que acarrea su violación. La norma primaria se encuentra condicionada a la concepción que se acoja (norma de determinación o de valoración), mientras que la norma secundaria se compondría de todos aquellos presupuestos que dan lugar a la pena. Sin embargo, como advierte GARCÍA PÉREZ, la construcción realizada por BINDING no aporta demasiada luz a la fundamentación de la punibilidad. Tal argumentación no es capaz de explicar esta categoría, sino que se limita a afirmar la existencia de la misma en el seno del Derecho penal, como nivel secundario y diferente al hecho delictivo mismo⁵⁰⁷. Se señala así una cierta carencia exegética de esta teoría a la hora de fundamentar la categoría de la punibilidad, que constituiría una “simple distinción normológica” insuficiente para determinar los presupuestos de la punibilidad⁵⁰⁸.

Dada la insuficiencia que tiene esta última teoría a la hora de fundamentar la punibilidad en Derecho penal, tomaremos como base para nuestra investigación sobre la cláusula de regularización las dos primeras posturas señaladas: (a) aquella que se apoya en criterios político – criminales o político – jurídicos generales, y (b) aquella que se fundamenta en la desaparición o reducción de la necesidad o merecimiento de pena que se produciría en determinados casos.

Una vez expuesto lo anterior, en adelante la investigación se centrará en lograr una exégesis de la cláusula de regularización que permita extraer conclusiones sobre su

⁵⁰⁶ Vid. por todos: MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 206 – 211; y GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., pp. 57 – 59.

⁵⁰⁷ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., p. 59.

⁵⁰⁸ MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 211.

fundamento, razón de ser, y finalidad. A este respecto, pueden encontrarse dos grandes opiniones doctrinales: por un lado, se mantiene que en la cláusula de regularización subyace una fundamentación de tipo extrapenal, basada en consideraciones político – fiscales o primordialmente recaudatorias; por otro, se entiende que la regularización queda fundamentada en consideraciones eminentemente penales, entre las que se incluyen razones político – criminales o de necesidad de pena. No obstante, en la mayoría de las ocasiones, como se comprobará, la doctrina considera que el instituto de la regularización resulta explicable sólo mediante la combinación de ambos criterios, asumiéndose de este modo una fundamentación mixta.

II. LA FUNDAMENTACIÓN POLÍTICO – FISCAL.

1. Introducción.

Un gran número de autores ha puesto de manifiesto que la institución de la regularización posee un fundamento de tipo político – fiscal. La gran mayoría de ellos, sin embargo, no asume en puridad al mismo como único fundamento sustentador de la norma, sino tan sólo como una de las caras de un “fundamento mixto” explicable solo desde la óptica de la ponderación de argumentos fiscales y justificaciones jurídico – penales⁵⁰⁹.

⁵⁰⁹ Recogen el fundamento político – fiscal, entre otros: GÓMEZ PAVÓN, P.: “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.), *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 575 y ss.; La Misma: “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español”, en *Derecho penal mínimo: revista de análisis jurídico penal*, nº 9, julio de 2012, pp. 134 y ss.; FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 372, marzo de 2014, pp. 52 – 53; CHAZARRA QUINTO, M. A.: “El tratamiento del comportamiento postdelictivo en el Código Penal español: especial referencia a la renuncia de pena ante delitos consumados”, en *Actualidad Penal*, nº 5, año 2003, p. 164; BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Comares, Granada, 2005, pp. 22 y ss.; El Mismo: “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista de Estudios Penales y Criminológicos*, nº 24, años 2002 – 2003, pp. 69 – 71; El Mismo: “Sobre el concepto de regularización en las causas de levantamiento de la pena de los arts. 305 y 307 CP.”, en *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, nº. 2, año 1998, p. 191; El Mismo: “La protección penal del patrimonio de la Seguridad Social. Notas de derecho comparado”, en Quintero Olivares, G., Morales Prats, F. (coords), *El nuevo Derecho penal español. Estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2001, pp. 1052 – 1053; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002, pp. 69 y ss.; El Mismo: “Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal”, en Corcoy Bidasolo, M. (dir.), Lara González, R. (coord.), VV. AA., *Derecho penal de la Empresa*, Ed. Universidad

Pública de Navarra, Navarra, 2002, pp. 245 y ss.; VALLE MUÑIZ, J. M.: “La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio de las conductas punibles previstas en el art. 307 del nuevo Código Penal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. XLVIII, Fascículo III, septiembre – diciembre de 1995, p. 722; IGLESIAS RÍO, M. A.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la “autodenuncia”, art. 305,4 Cp.*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 191; El Mismo: “Las cláusulas de regularización tributaria y relativas a las subvenciones de los arts. 305,4 y 308,4 del Código Penal”, en Octavio de Toledo y Ubieto, E. (dir. y coord.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 286 – 293 (si bien críticamente); BLANCO LOZANO, C.: *Tratado de Derecho penal español, Tomo II: El sistema de la parte especial; Volumen 2, Delitos contra bienes jurídicos colectivos*, Ed. J. M., Bosch Editor, Barcelona, 2005, p. 44; MESTRE DELGADO, E.: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Lamarca Pérez, C. (coord.), *Derecho penal, parte especial*, Ed. Colex, 6ª edición, Madrid, 2011, p. 428; QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: *Derecho penal español, parte especial*, Ed. Atelier, 6ª edición, revisada y actualizada, Barcelona, 2010, p. 814; El Mismo: “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en VV. AA., *Empresa y Derecho penal (I)*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, p. 177; El Mismo: “La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”, en Bajo Fernández, M. (dir.), Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas de derecho y economía*, Ed. Ramón Areces, Madrid, 2007, pp. 56 – 58; El Mismo, “El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social”, en Romeo Casabona, C. M. (ed.), *Dogmática penal, política criminal y criminología en evolución*, Ed. Comares. Universidad de La Laguna, Granada, 1997, p. 32; DE VICENTE REMESAL, J.: *El comportamiento postdelictivo*, Ed. Universidad de León, León, 1985, pp. 89, 131 y 331; APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, pp. 55 – 56; DE JUAN I CASADEVALL, J., GARCÍA LLAMAS, M. C.: “Artículos 305 – 310: Delitos contra la Hacienda Pública”, en Escudero Moratalla, J. F., Frigola Vallina, J., Ganzenmüller Roig, C., et. al, *Delitos societarios, de la receptación, y contra la Hacienda Pública*, Ed. Bosch, Barcelona, 1998, p. 352; PÉREZ MARTÍNEZ, D.: “La regularización fiscal del artículo 305,4 del Código Penal como causa de exención de responsabilidad criminal”, en García – Tizón López, A., Cáncer Minchot, P., Pereña Pinedo, I., et. al. (dirs.), Bal Francés, E., Brezmes Martínez de Villareal, A., Pereña Pinedo, I. (coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Ministerio de Justicia, Madrid, 2004, pp. 200 – 201; El Mismo, en De Fuentes Bardají, Cáncer Minchot, Frías Rivera, Zabala Guadalupe (dirs.), VV. AA., *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 211; DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la democracia*, Ed. Ibidem, Madrid, 1996, p. 120; La Misma: “Derecho penal de la Seguridad Social”, en *Revista de Derecho Social*, nº 3, 1998, p. 114; MERINO JARA, I., SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: *El delito fiscal*, Ed. Edersa, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2004, pp. 145 – 146; BACIGALUPO, E.: “El delito fiscal”, en Bacigalupo, E. (dir.), *Curso de Derecho penal económico*, Ed. Marcial Pons, 2ª edición, Madrid, 2005, pp. 485 – 486; El Mismo: “El delito fiscal”, en Del Rosal Blasco, B. (edit.), *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 304; El Mismo: “La reforma del delito fiscal por la LO. 7/2007 (1)”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 37, 13 a 19 de mayo, 2013, p.5; DELGADO GARCÍA, J.: *El delito fiscal*, Ed. Colex, Madrid, 1995, p. 40; RODRÍGUEZ RAMOS, L.: *Secundariedad del Derecho penal económico*, Ed. Colex, Madrid, 2001, p. 55; LOMBARDEO EXÓSITO, L. M.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, p. 48; BAYLOS GRAU, A., TERRADILLOS BASOCO, J. M.: *Derecho penal del trabajo*, Ed. Trotta, Segunda Edición revisada, Madrid, 1997, pp. 187 – 188; SÁNCHEZ TOMÁS, J. M.: en Rodríguez Ramos, L., Cobos Gómez de Linares, M. A., Sánchez Tomás, J. M., *Derecho penal, parte especial III. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico (I), Delitos contra la Hacienda Pública, derechos de los trabajadores, medio ambiente y patrimonio cultural. Delitos contra la seguridad colectiva*, Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1999, pp. 119 y ss.; BOIX REIG, J., MIRA BENAVENT, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 91 y ss.; PÉREZ MANZANO, M., MERCADER UGUINA, J. R.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.), *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas, EDERSA. Madrid, 1997, p. 228; RODRÍGUEZ – PIÑERO ROYO, M., QUINTANAR DÍEZ, M., “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.), *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas EDERSA, Madrid, 1997, p. 156; BERMEJO RAMOS, J.: “La apreciación de los indicios de comisión del delito fiscal por la administración tributaria ante la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública por la Ley Orgánica 6/95 de 29 de junio”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E.,

Esta primera fundamentación entiende que la norma del art. 307,3 CP. resulta explicable en atención a la consecución de intereses extrapenales, cercanos más bien al cumplimiento de objetivos propios de la Administración de la Seguridad Social y, en suma, identificados en intereses fiscales o recaudatorios⁵¹⁰. Según esta teoría, el Derecho penal se convertiría en este punto en un instrumento al servicio de fines que le son ajenos. El art. 307,3 CP. constituiría, en una visión eminentemente pragmática y utilitarista del Derecho penal, un medio vehicular para incentivar y posteriormente lograr los objetivos fiscales de la Administración de la Seguridad Social, todos ellos identificados en la idea de recaudación⁵¹¹. Ello demostraría una subordinación del

Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, p. 48; COSTA CLIMENT, J.: “La reforma del delito fiscal: tipos penales depurados y discrepancias interpretativas”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, p. 73; MORALES PRATS, F.: “Los efectos penales de la regularización tributaria en la reforma penal de 1995”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, pp. 93 – 95; El Mismo: “La excusa absolutoria de regularización tributaria”, en *Actualidad y Derecho*, nº. 38, año 1995, p. 5; El Mismo: “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Quintero Olivares, G. (dir.), Morales Prats, F. (coord.), *Comentarios a la Parte Especial del Derecho penal*, Ed. Aranzadi, 9ª edición, Navarra, 2011, p. 1077; PEDREIRA GONZÁLEZ, F. M.: “El perfeccionamiento de la tipicidad del fraude de subvenciones”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Álvarez García, F. J., Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A. (coords.), *La adecuación del Derecho penal español al ordenamiento de la Unión Europea. La política criminal europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 611; GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., pp. 197 y ss; FENELLÓS PUIGSERVER, V.: “El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código Penal”, en *Crónica Tributaria*, nº 84, año 1997, p. 54; ÁLVAREZ MORENO, A.: “Los delitos contra la Seguridad Social”, en *Revista Tribuna Social*, nº 67, julio de 1996, p. 44; MORENO MÁRQUEZ, A. M.: “Delitos contra la Seguridad Social: el artículo 307 del nuevo Código Penal”, en *Temas Laborales, Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social*, nº 37, año 1995, p. 54; RODRÍGUEZ LÓPEZ, P.: *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Bosch, Barcelona, 2008, pp. 148 – 149; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, en *Revista Jurídica Española La Ley*, T. VII, 2000, p. 1475; DE URBANO CASTRILLO, E., NAVARRO SANCHÍS, F. J.: *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2009, pp. 259 – 264; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: en Serrano González de Murillo, J. L., Cortés Bechiarelli, E., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Edersa, Madrid, 2002, pp. 93 – 94; COLINA RAMÍREZ, E. I.: *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico – dogmático del art. 305 Cp.*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010, pp. 270, y 282 – 284; CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, p. 353; y MORENO CÁNOVES, A., RUIZ MARCO, F., *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código Penal (concordados y con jurisprudencia)*, Ed. EDIJUS, Zaragoza, 1996, p. 450.

⁵¹⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 69 – 70.

⁵¹¹ IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto, (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 286; El Mismo, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 191 – 192; BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 70; QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.) *La regularización como comportamiento*

Derecho penal a los intereses recaudatorios del Estado⁵¹². Como explica BACIGALUPO, la regularización así entendida explica la justificación de la renuncia a penar “cuando con ello es posible favorecer la recaudación de las cantidades evadidas”⁵¹³.

Esta argumentación no es exclusiva de nuestra regulación. También en Italia, por ejemplo, la doctrina ha identificado la razón de ser de la regularización en la necesidad de preservar el sistema financiero del Estado, lo que conduce al legislador a preferir el mecanismo de la anulación de pena a la imposición de sanción penal en supuestos de regularización postdelictiva, favoreciéndose de este modo la percepción de las cuotas inicialmente no declaradas⁵¹⁴.

A continuación nos detendremos a analizar en mayor profundidad los principales argumentos esgrimidos por esta doctrina.

2. Argumentos a favor de una fundamentación de corte político – fiscal.

2.1. Razones históricas: la traslación de la figura del ordenamiento jurídico – tributario al ordenamiento jurídico – penal.

Uno de los argumentos que emplea aquél sector doctrinal que defiende que la regularización encuentra su razón de ser en razones ajenas al propio Derecho penal y, en esencia, en necesidades de índole político – fiscal, consiste en acudir al momento del nacimiento de esta figura. El hecho de que el instituto de la regularización tenga su origen en el ordenamiento jurídico – tributario, y que después la cláusula fuese trasladada al Código Penal, no sólo como acompañante del delito fiscal sino también como causa de eliminación de pena para el delito de defraudación a la Seguridad Social,

postdelictivo... cit., p. 33; DE JUAN I CASADEVALL / GARCÍA LLAMAS, en Escudero Moratalla, Frigola Vallina, Ganzenmüller Roig, et. al., *Artículos 305 – 310: Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 352; GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 576 – 577; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, pp. 135 – 136.

⁵¹² Así: MESTRE DELGADO, en Lamarca Pérez (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 44; y BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal del trabajo, cit.*, pp. 187 – 188.

⁵¹³ BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 5.

⁵¹⁴ Cfr.: INTORCIA, M., MORRONE, A.: “Omissioni contributive e sanzioni”, en Fonzo, F., Pandolfo, A., Sgroi, A. (coords.), *La contribuzione previdenziale*, Ed. Giuffrè, Milano, 2008, p. 348.

sería, a juicio de este sector, uno de los datos más significativos a tener en cuenta a la hora de conocer el auténtico fundamento de la regularización⁵¹⁵.

La legislación tributaria previó, en el art. 61,2 LGT., una figura que permitía no sancionar en sede administrativa a quien regularizaba su situación con la Hacienda Pública, solución íntimamente ligada con el interés de la Administración de hacer efectivo su derecho de crédito respecto de los contribuyentes⁵¹⁶. Dada la inexistencia de cláusula semejante en el orden penal, la doctrina discutía si era posible aplicar análogamente esta exoneración de responsabilidad también al ámbito penal. Finalmente el legislador procuró zanjar este problema introduciendo una cláusula semejante en el Código Penal (por medio de la LO. 6/1995, de 29 de junio, modificadora de determinados preceptos relativos a la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el

⁵¹⁵ Sobre el origen de la cláusula de regularización en el Ordenamiento Jurídico en general, y su traslado al delito de defraudación a la Seguridad Social en particular, ya nos referimos *supra* Capítulo I; nos remitimos a aquél lugar para su contraste. Teniendo en cuenta esta fundamentación, v. gr.: CUGAT MAURI, M., BAÑERES SANTOS, F., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A., *Derecho penal español, parte especial (II)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, p. 822; CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “La excusa absolutoria de regularización tributaria”, en *Actualidad y Derecho*, nº. 38, año 1995, pp. 5 y ss.; ARIAS SENSO, M. A.: “Delitos contra la Hacienda Pública: subtipos agravados y regularización fiscal”, en *Revista de Actualidad Penal*, nº 32, septiembre de 1999, pp. 633 – 634; y SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho penal, parte especial III... cit.*, p. 119. También BRANDÁRIZ GARCÍA, J. A.: *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 663 entiende que esta situación determinó el establecimiento de esta causa de levantamiento de pena en el delito de defraudación a la Seguridad Social.

⁵¹⁶ En concreto, el antiguo art. 61,2 LGT. rezaba lo siguiente: “los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo comportarán asimismo el abono del interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas (...)”. Este precepto fue modificado posteriormente por la Disposición Adicional 14ª, apartado segundo, de la Ley 18/1991 del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas que configuró esta institución de la siguiente manera: “los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso”. En la actualidad el artículo regulador de los supuestos de declaración extemporánea sin requerimiento son recogidos en el art. 27 de la actual LGT., precepto configurado de una forma bastante amplia (más exhaustiva que sus precedentes). Del mismo cabe destacar lo siguiente: “si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 3, 6 ó 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 %, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración (...) Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado”. Sobre esta evolución legislativa, cfr., en profundidad: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 1995, pp. 108 y ss.

Código Penal de 1973)⁵¹⁷. Como expone BERMEJO RAMOS, “por razones de orden práctico en la aplicación del sistema tributario se han introducido en la Ley 6/95 determinados supuestos de exención de responsabilidad penal con la pretensión de encajar en la dogmática de este campo situaciones que ya, en vía administrativa, no eran objeto de sanción”⁵¹⁸. Se trataba, en esencia, de poner fin a un grave estado de inseguridad jurídica y a la polémica motivada por la existencia de tales discrepancias entre los distintos órdenes⁵¹⁹. En suma, como advierte MORALES PRATS, la inclusión de estas cláusulas en sede penal respondía “a la acuciante *necesidad de esclarecer las reglas de juego* a la vista de la inseguridad jurídica que se ha generado en los últimos tiempos”⁵²⁰.

Según entiende esta doctrina, la situación anterior a la instauración de la figura en el seno del Derecho penal generaba una cierta inseguridad jurídica, pues se permitía dejar sin sanción administrativa a quien regularizaba su situación pero no se exoneraba de la posible sanción penal al que llevaba a cabo idéntico comportamiento⁵²¹. No sólo la justicia material sino también la justicia social, además de la necesidad de dotar de la máxima coherencia al Ordenamiento Jurídico en su conjunto, aconsejaban una equiparación de las sanciones administrativas y las sanciones penales. Si el Ordenamiento Jurídico es único (dado que sólo se le divide por ramas o materias

⁵¹⁷ BOE nº. 155, de 30 de junio de 1995.

⁵¹⁸ BERMEJO RAMOS, en Aragonés Beltrán, (coord.), VV. AA., *La apreciación de los indicios de comisión del delito fiscal... cit.*, p. 48.

⁵¹⁹ Así, entre otros: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 84; BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 68 – 69; El Mismo, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 22; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización... cit.*, p. 1475; COSTA CLIMENT, en Aragonés Beltrán (coord.), VV. AA., *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 73; TIRADO ESTRADA, J.: “El concepto de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito fiscal”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 248, año VI, 1996, p. 1; y SABADELL CARNICERO, C.: “La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal”, en Argente Álvarez, J., et. al., *El delito fiscal*, Ed. CISS, Valencia, 2009, p. 203.

⁵²⁰ MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 1077.

⁵²¹ En palabras de IGLESIAS RÍO, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 66, “uno de los méritos de esta normativa fue clarificar la inseguridad jurídica reinante después de las medidas excepcionales destinadas a la afloración de patrimonios que parecían sumergidos por razones fiscales”. A juicio del autor, la no – previsión de cláusula semejante en el orden penal hacía dudar sobre la posibilidad de apreciar regularización en este ámbito, subyaciendo así “algunos problemas de legalidad, al carecer de apoyo normativo expreso, aun cuando, bien es cierto, repercutiera *in bonam partem* para el afectado”. En este sentido, tb.: CHAZARRA QUINTO, *El tratamiento del comportamiento postdelictivo en el Código Penal español... cit.*, p. 163.

atendiendo a razones sistemáticas) las distintas piezas que lo componen deben encajar⁵²². Debemos apuntar, no obstante, que la incoherencia a la que aducen estos autores resulta explicable desde su concepción del ilícito penal como simple infracción cualificada por una conducta fraudulenta y un determinado importe defraudado, por lo que a su juicio sería un contrasentido que en sede administrativa se exonerase de sanción manteniéndose ésta en sede penal. Y lo mismo ocurriría para el caso del delito de fraude contra la Seguridad Social⁵²³.

En síntesis, como expone SABADELL CARNICERO, la ausencia de previsión de una posible exención de sanción penal en los supuestos de regularización fiscal provocó cierta polémica doctrinal que finalmente empujó al legislador a introducir en el Código Penal esta figura. Por ello entiende la autora que “el fundamento de la incorporación de esta causa de levantamiento de la pena se encuentra en la grave situación de inseguridad jurídica generada por el régimen de la regularización que, en el ámbito tributario, había establecido la Ley”⁵²⁴.

De todo lo anterior se deduce, de forma silogística, que si el legislador se limitó a extrapolar del ordenamiento fiscal al ordenamiento penal una figura como la regularización, y si ésta buscaba, en sede administrativa, hacer efectivo el cobro de lo inicialmente defraudado, entonces también la cláusula penal estaría fundamentada en esta idea: incentivar al defraudador inicial a cumplir con sus obligaciones para con la Administración y, en fin, salvaguardar los intereses económicos de la misma. Según esta doctrina éste sería el fundamento de la figura, también en el Código Penal. Se concibe así que el Derecho penal, a través del instituto de la regularización, constituye un instrumento que coadyuva en gran medida al aumento de los índices de recaudación por parte de la Administración pública⁵²⁵. Para BRANDARIZ GARCÍA, a pesar de que haya transcurrido ya algún tiempo resulta imprescindible seguir teniendo en cuenta este

⁵²² En este sentido: SÁNCHEZ LLIBRE, J.: “La nueva regulación del delito fiscal”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, p. 66.

⁵²³ *Ibidem*.

⁵²⁴ SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez, et. al., *La regularización tributaria como causa de exención... cit.*, p. 203.

⁵²⁵ MORALES PRATS, en Aragonés Beltrán (coord.), Abril Abadín, Aragonés Beltrán, Bañeres Santos, et. al., *Los efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 93; y El Mismo, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 1077.

análisis histórico, pues a su juicio el mismo puede condicionar el entendimiento de la regularización en la actualidad⁵²⁶.

En definitiva, para esta primera corriente doctrinal el fundamento de la regularización del art. 307,3 CP. respondería a un interés de la Administración (tributaria, y también de la Seguridad Social) de hacer efectivo su derecho a percibir impuestos y cuotas de parte de los contribuyentes, lo que constituye una razón ajena a los fines y principios propios del Derecho penal, aproximándose más bien a la persecución de un interés recaudatorio de tipo fiscal.

2.2. Un nuevo contexto de *eficacia*. La tesis de Sánchez – Ostiz Gutiérrez.

Uno de los autores que más ha defendido una fundamentación de tipo fiscal para el instituto de la regularización es SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ. Aunque este autor emplee diversos argumentos para sustentar su posición, sin duda el más relevante y en el que hace mayor hincapié es aquél que se refiere al cambio de contexto en la política fiscal de los últimos años (si bien debe advertirse desde un primer momento que se mantiene esta opinión en relación a la regularización en el marco del delito contra la Hacienda Pública; más adelante comprobaremos si es posible extrapolar el mismo al caso del delito contra la Seguridad Social). Con base en dicho cambio de paradigma, SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ llega a la conclusión de que el auténtico fundamento que explica la figura de la regularización nace del ordenamiento tributario. Veamos sus argumentos.

El autor parte de que la evolución del derecho fiscal en los últimos años pone de relieve una nueva idea del legislador, que pretende construir una auténtica conciencia fiscal por medio de mecanismos ajenos a los tradicionales (tributarios, administrativos) y, entre éstos, por medio del Derecho penal, que vendría a asumir una especie de *función pedagógica*. Esta nueva política fiscal estaría interesada en adoptar instrumentos y mecanismos más eficientes que los empleados en épocas anteriores, con el objetivo de cumplir los intereses propios de la Administración (en el caso del art.

⁵²⁶ BRANDRARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 22.

307,3 CP., los intereses del Estado en materia de Seguridad Social)⁵²⁷. En opinión de este autor, nos encontramos en un contexto jurídico en el que “ambas materias, penal y tributaria, aun con orígenes diversos y distinta lógica, se complementan”, por lo que “la figura de la regularización se enmarca en la confluencia de la política criminal y la tributaria”⁵²⁸.

La evolución de esa nueva política fiscal, en opinión de SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, vendría a culminar hoy con el establecimiento de un modelo en el que la Administración pública deja de ser el epicentro protagonista para el cumplimiento de sus fines recaudatorios, y pasa a tener muy en cuenta al obligado al pago y las conductas de éste. Ello supone que actualmente el sistema fiscal se encuentre presidido por una idea de *bilateralidad equilibrada* (Administración / sujeto obligado al pago) en contraposición al antiguo modelo clásico que se centraba en hacer valer las prerrogativas propias de la Administración. Ejemplo de ello sería el modelo actual de autoliquidación que se impone en la gran mayoría de tributos, frente al antiguo modelo de declaración – comprobación⁵²⁹. En definitiva, en palabras del autor: “la Administración ‘renuncia’ a un control exhaustivo y férreo del cumplimiento de obligaciones”, es decir, “a la pretensión de controlarlo todo”⁵³⁰. Comparte estos postulados FERRÉ OLIVÉ, quien también en relación al delito fiscal pone de manifiesto la existencia de un fenómeno económico de *masificación tributaria*, que impide un control individualizado de cada uno de los contribuyentes, máxime “cuando la administración no posee personal y medios para definir individualizadamente cada deuda”⁵³¹.

En este nuevo contexto de búsqueda de la mayor eficacia, la relación de bilateralidad Administración / obligado al pago permite que también ahora este último

⁵²⁷ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 49 – 50 (sobre la evolución de la política tributaria en nuestro país, ampliamente vid. pp. 33 y ss.). También cfr.: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, en Corcoy Bidasolo (dir.), Lara González (coord.), *Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal, cit.*, pp. 243 y ss.

⁵²⁸ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 50 – 51.

⁵²⁹ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 52 y 56. Sobre la “necesaria colaboración” del obligado tributario con la Hacienda Pública, en relación con el delito fiscal, se pronuncia también: SANZ DÍAZ – PALACIOS, J. A.: *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Colex, Madrid, 2004, pp. 64 y ss.

⁵³⁰ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 67.

⁵³¹ FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, en *Revista Penal*, nº 33, 2014, p. 12.

se vea autorizado a rectificar de forma voluntaria una declaración inicialmente errónea o una información falseada. Si ello es así, entonces el sujeto obligado al pago que sin requerimiento previo acude a rectificar podrá evitar la responsabilidad por las infracciones inicialmente cometidas⁵³². Esta idea, en opinión de SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, encontraría perfecto acomodo en el seno de la política criminal moderna, que asumiría la posibilidad de otorgar relevancia penal a determinados comportamientos postdelictivos en materia de defraudación, del que la regularización no sería más que un ejemplo⁵³³.

Este cambio de paradigma en el sistema fiscal actual justificaría el recurso al Derecho penal en aras a alcanzar objetivos propios del aquél sistema (objetivos extrapenales, en definitiva) y reforzar y proteger los presupuestos de éste. Se trataría de una garantía más ofrecida por el Ordenamiento Jurídico. De este modo los delitos contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social pasarían a entenderse como un medio para garantizar una mejor política tributaria: el Derecho penal se adaptaría a esta nueva política con el fin de conseguir objetivos más eficaces, sufriendo, como el propio autor afirma, un proceso de *administrativización* que hace que el recurso al Derecho penal efectista ceda paso a “un Derecho Penal eficiente o más realista”⁵³⁴. Así, como advierte SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, “de un Derecho Penal concebido como la ‘barrera infranqueable de la política criminal’ [...] hemos pasado a un Derecho Penal que modifica su fisonomía y sus facetas para adaptarse a las necesidades de una política tributaria”⁵³⁵.

A juicio del autor, la previsión de causas de anulación de pena ante determinados comportamientos postdelictivos en materia fiscal y de Seguridad Social no estaría del todo justificada desde la óptica del Derecho penal y de los principios que inspiran a éste, haciéndose necesario acudir a una fundamentación extrapenal,

⁵³² SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 54.

⁵³³ *Ibidem.*, p. 60.

⁵³⁴ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 69 – 70; y El Mismo, en Corcoy Bidaloso (dir.), Lara González (coord.), *Consideraciones sobre la evolución de la política criminal... cit.*, pp. 252 – 253.

⁵³⁵ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, en Corcoy Bidaloso (dir.), Lara González (coord.), *Consideraciones sobre la evolución de la política criminal... cit.*, p. 253. Con apoyo en esta situación el autor entiende que ha llegado el momento de plantearse “si es adecuado el recurso al Derecho penal o, allá donde no sea posible percibir indicios de suficiente merecimiento y necesidad de pena, será más conveniente, por más eficaz y eficiente, confiarlo al Derecho administrativo sancionador” (p. 258).

identificada en razones de política – fiscal⁵³⁶. Como recoge el autor (según este planteamiento) “ha vencido la óptica tributaria, hasta el punto de influir y condicionar la política criminal, y conducir a que el Código Penal acabara definiendo expresamente en 1995 la regularización”⁵³⁷. En suma: “en la regularización [...] ha prevalecido un interés en asegurar la recaudación”⁵³⁸.

Si bien SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ puede considerarse como el máximo defensor de esta teoría, otros autores parecen compartir también la opinión de este autor, aún de forma menos taxativa. De este modo QUERALT JIMÉNEZ entiende que el hecho de que el Derecho penal se adentre en el terreno de la “ingeniería social y política” no tiene por qué constituir algo negativo, ni tampoco tiene por qué suponer una manipulación no – legítima del instrumento penal. Para el autor, dado que nos encontramos en una sociedad democrática a la hora de solventar los conflictos que en ella surgen es posible la intervención socio – política y económica desde todos los ámbitos, también el penal. Ello no sólo es posible sino que, en opinión de QUERALT JIMÉNEZ, es también positivo. Como dice el autor, la diversidad existente en la sociedad actual “tiene que influir sobre la dogmática que se elabora”⁵³⁹. También MARTÍN QUERALT / GARCÍA MORENO ponen de manifiesto este nuevo contexto de eficacia y de íntima relación entre el Derecho fiscal o tributario y el Derecho penal: “el espíritu, las formas, y los procedimientos de la Administración Tributaria han ido

⁵³⁶ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, en Corcoy Bidaloso (dir.), Lara González (coord.), *Consideraciones sobre la evolución de la política criminal... cit.*, p. 253. Para el autor, como se verá más adelante en esta investigación, no es correcto afirmar que el fundamento de la regularización se identifique con la falta de *necesidad* de pena, al menos desde el punto de vista del Derecho penal. Y ello porque, en su opinión, no siempre disminuye dicha necesidad (pues por ejemplo, el sujeto puede proceder a la regularización por intereses ajenos a su voluntad). A su juicio, la *necesidad* de sancionar desaparece debido a la presencia de intereses fiscales propios del ordenamiento jurídico – tributario, intereses que han prevalecido, en un juicio de oportunidad, frente a los propios del Derecho penal. No desaparece el *merecimiento* de pena, pues el inicial incumplimiento subsiste. Al respecto, y con independencia de que volvamos sobre ello al analizar los argumentos en contra de la fundamentación jurídico – penal, vid. SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 164 y ss.

⁵³⁷ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 72.

⁵³⁸ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 148. Como aduce el autor: “la valoración de los muy positivos efectos de la regularización en el sistema tributario ha pesado más que la necesidad de sancionar” (p. 175).

⁵³⁹ QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 814; y El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 177. También parece compartir esta opinión: COSTA CLIMENT, en Aragonés Beltrán (coord.), VV. AA., *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 73. De igual manera, estipulando que “el recurso al Derecho penal no es la panacea para colmar los fines y necesidades recaudatorias”: MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 1078. También en este sentido: COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español, cit.*, p. 284.

ocupando los tradicionales enclaves del espíritu, las formas y los procedimientos penales”⁵⁴⁰.

Dejando apuntado lo anterior debemos recordar, como señalamos al comienzo de este apartado, que la tesis mantenida por SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ se formula en relación con el delito fiscal, más no en referencia al delito de fraude contra la Seguridad Social. La cuestión a resolver en este momento es precisamente si la argumentación construida por este autor resulta extrapolable al caso del delito contra la Seguridad Social.

BRANDÁRIZ GARCÍA, a pesar de reconocer que SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ tiene razón en lo relativo a su interpretación sobre el nuevo contexto de “bilateralidad” en el ámbito tributario y de búsqueda de una mayor eficiencia recaudatoria, no obstante advierte que lo anterior debe ser trasladado con suma cautela al caso del delito de defraudación a la Seguridad Social. A juicio de BRANDÁRIZ GARCÍA “estas consideraciones pueden ser perfectamente válidas para la normativa tributaria, pero no lo son, cuando menos no en la misma medida, para un sector normativo menos desarrollado en ese sentido de bilateralidad, como es el ordenamiento de cotización a la Seguridad Social”, lo cual en su opinión no puede dejar de tener importancia a la hora de relativizar o neutralizar la tesis del fundamento fiscal como inspiradora del instituto de la regularización⁵⁴¹. En nuestra opinión, y por el contrario, entendemos que la tesis preconizada por SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ para la regularización en el delito fiscal puede ser extrapolada al caso de la Seguridad Social. Para comprender el por qué de esta afirmación, es necesario fijar con carácter previo el contenido de los conceptos de “sujetos obligados” y “sujetos responsables” del pago de la cuota a la TGSS.⁵⁴²:

⁵⁴⁰ MARTÍN QUERALT, J., GARCÍA MORENO, V. A.: “Código Penal y Ley General Tributaria: un enamoramiento que no fue fugaz (I)”, en *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, nº 34, pp. 10 y ss.

⁵⁴¹ BRANDRARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 26 – 27.

⁵⁴² Cfr.: VIDA SORIA, J., MONEREO PÉREZ, J. L., MOLINA NAVARRETE, C., QUESADA SEGURA, R., *Manual de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, 7ª edición, Madrid, 2011, p. 186; VÍLCHEZ PORRAS, M.: “La cotización y su recaudación”, en Gorelli Hernández, J., Vílchez Porras, M., Álvarez Alcolea, M., De Val Tena, A. L., *Lecciones de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 2011, pp. 123 – 124; y MENÉNDEZ SEBASTIÁN, P.: “El régimen general de la Seguridad Social”, en Velasco Portero, T., Núñez – Cortés Contreras, P., Miranda Boto, J. M. (dirs.), VV. AA., *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social para titulaciones no jurídicas*, Ed. Tecnos, 2ª edición, Madrid, 2011, pp. 269 y ss.

El “sujeto obligado” al pago (o sujeto pasivo) es aquél sobre el que pesa el deber legal de cumplir con la obligación de cotizar, con independencia del específico régimen de que se trate. Así, son sujetos obligados los trabajadores comprendidos en el sistema de Seguridad Social y los empresarios por cuya cuenta trabajan. Por su parte, el “sujeto responsable” es aquél a quien la Ley extiende el deber de cotizar, constituyendo una garantía para la TGSS. como sujeto acreedor. Así, es sujeto responsable el empresario, pues es éste quien debe ingresar las aportaciones propias (cuota patronal) así como las aportaciones de sus trabajadores (cuota obrera).

Como puede observarse, en el ámbito de la Seguridad Social el deber de cotización tiene un marcado carácter personal, que se identifica en la figura del empresario. Es éste quien tiene el deber de poner en manos de la Administración los datos de sus empleados, practicar las liquidaciones oportunas, e ingresar las cuotas correspondientes a la TGSS⁵⁴³. La Administración, por su parte, renuncia a estos actos de gestión para ponerlos en manos del empresario; ésta sólo entra en escena a la hora de recaudar lo no – ingresado (mediante procedimientos ejecutivos). La Ley ha querido señalar al empresario como epicentro de la función recaudatoria, pues es en él en quien recaen las obligaciones primordiales. En definitiva, el empresario es el auténtico agente protagonista del proceso de ingreso y recaudación de cuotas (y ello por decisión legislativa)⁵⁴⁴.

Siendo esto así, en materia de Seguridad Social nos encontramos ante un panorama muy aproximado al que acontece en la órbita fiscal, en que, como se apuntó, se ha evolucionado a un sistema de *bilateralidad equilibrada* haciendo recaer sobre el sujeto obligado el deber de autoliquidación (en la mayor parte de los impuestos). De este modo, si el empresario es quien tiene en su mano el cumplimiento de los deberes principales de cotización y la responsabilidad que se derive por el incumplimiento de los mismos, entonces también en este sector puede resultar entendible que la Ley quiera prestar especial atención al comportamiento extemporáneo de éste. Dicho de otro modo,

⁵⁴³ VIDA SORIA / MONEREO PÉREZ / MOLINA NAVARRETE / QUESADA SEGURA, *Manual de Seguridad Social*, cit., pp. 186 y ss.

⁵⁴⁴ VIDA SORIA / MONEREO PÉREZ / MOLINA NAVARRETE / QUESADA SEGURA, *Manual de Seguridad Social*, cit., pp. 204 y ss. La propia legislación es quien establece que sea el empresario el que asuma el deber de cotizar, lo que debe llevar a cabo por medio de documentos formales de cotización: TC – 1 (boletín de cotización) y TC – 2 (relación nominal de trabajadores), además de los medios informáticos, telemáticos y electrónicos aprobados por RD 1415/2004 para facilitar la tarea recaudatoria (vid. Mismos Autores, p. 205).

si la legislación de la Seguridad Social ha otorgado una gran relevancia (casi total) al comportamiento del empresario en tiempo y forma (obligándole a cumplir con la tarea de la cotización), puede seguir defendiéndose que el comportamiento extemporáneo de éste (por ejemplo, asumiendo el mecanismo de la regularización) deba ser tenido en cuenta a la hora de sancionar al mismo. Y ambos comportamientos (temporáneo y extemporáneo), según la tesis de SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, serían considerados en atención a intereses propios de la Seguridad Social (y por tanto, extrapenales, de tipo fiscal o recaudatorio), con objeto de lograr una mayor eficacia en este sector⁵⁴⁵.

En el modelo tributario, con el transcurso del tiempo se ha querido incorporar al obligado en una tarea que tradicionalmente venía asumiendo la Administración (la función de la recaudación). De ahí que se predique la importancia del comportamiento extemporáneo del sujeto, y se fundamente la adopción de la figura de la regularización en un interés fiscal propio de la Administración tributaria y no del Derecho penal, en términos de eficacia⁵⁴⁶. En el modelo de la Seguridad Social también el obligado (el

⁵⁴⁵ Debe apuntarse que actualmente la Seguridad Social está configurando un nuevo sistema de recaudación que, en los momentos de redactar estas líneas, es sólo un proyecto que ni siquiera ha sido desarrollado sobre el papel. Nos referimos al Sistema Creta (Control de Recaudación por Trabajador), denominación utilizada por la TGSS. para referirse a este proyecto que, en un futuro, podría cambiar el tradicional sistema de cotización en las empresas. De este modo, se crea un nuevo sistema de liquidación directa para simplificar el cumplimiento de las obligaciones de cotización por parte de la empresa. El nuevo método pretende sustituir a los boletines tradicionales TC-1 y TC-2, siendo similar (o aproximado) a los borradores del IRPF. que la AEAT. envía a los contribuyentes en materia fiscal. El nuevo sistema automatizará el procedimiento, agilizando el trámite de cotización y pago por parte de las empresas. En el sistema actual, como venimos señalando, es el empresario quien proporciona la información sobre las cotizaciones a la TGSS., que posteriormente envía la cantidad resultante de la liquidación facilitada. En el nuevo sistema que aún está en mente, el proyecto Creta permitirá a la Seguridad Social enviar la cotización a la empresa, según los datos de los que se disponen (que anteriormente habrán sido proporcionados por el empresario, o que habrán sido conseguidos a través de otros organismos como el INEM.), encargándose ésta última de verificar que la información sea correcta y confirmarla para que se lleve a cabo el correspondiente pago. De aprobarse este nuevo sistema, podría seguir manteniéndose este binomio empresario / Seguridad Social bajo la idea de “bilateralidad equilibrada”, si bien el mismo se relativizaría mucho más que en la actualidad, pues cobraría mayor protagonismo la TGSS., en detrimento del empresario. La Seguridad Social pasaría a adoptar un papel más activo en el proceso recaudatorio, adoptando un modelo de facturación en detrimento del actual sistema autoliquidatorio, con el objetivo declarado por la propia TGSS. de minimizar los errores en la aplicación de las reglas de cotización, mejorando la transparencia del proceso mediante un sistema totalmente telemático. El nuevo sistema implicará cambios en el actual procedimiento de intercambio de información, tratamiento, estructura y formato de los ficheros con el que los usuarios del sistema RED se relacionan con la TGSS. El nuevo Proyecto supondrá, además, pasar de manejar datos de 1,5 millones de empresas a manejar datos de 15 millones de trabajadores. Si bien la puesta en marcha del Proyecto piloto se esperaba para julio de 2014, actualmente se ha retrasado. (Datos proporcionados por la TGSS., 2014; vid.: http://www.eurosocialfiscal.org/uploads/documentos/20081217_101257_La_recaudacion_de_la_SS_espanola.pdf).

⁵⁴⁶ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 52.

empresario) es el epicentro de la función recaudatoria, pues sobre él pesan los deberes de cotización y declaración. Como afirma VÍLCHEZ PORRAS, es el empresario quien “por propia iniciativa” hace efectivo el pago de las cuotas⁵⁴⁷. Parece, pues, que el contexto tributario y de la Seguridad Social es bastante aproximado, por lo que la teoría de SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ puede resultar por igual extensible al caso de la Seguridad Social.

En síntesis: dado que en ambos sectores, Hacienda Pública y Seguridad Social, se ha instaurado una relación en términos de “distribución de cargas” o “bilateralidad” con un binomio Administración / obligado, que en el ámbito de la Seguridad Social ya *ab initio* hace recaer la carga mayor (la cotización) sobre el empresario, es posible extrapolar la tesis defendida por SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ al caso de la regularización del art. 307,3 CP., y entender que, en términos de eficacia fiscal o recaudatoria, deba tomarse en consideración la actuación extemporánea del sujeto sobre el que pesa el deber principal. Afirmando que esta teoría pueda hacerse extensible al ámbito de la Seguridad Social no estamos diciendo, sin embargo, que la tesis expuesta sea acertada desde la óptica de los principios y postulados propios del Derecho penal, pues en atención a éstos, como se verá, es posible relativizar la teoría de SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ. Para esta última cuestión, no obstante, nos remitimos a un momento posterior de esta investigación.

2.3. Necesidad de proteger la conciencia fiscal e incentivar el cumplimiento: la idea del estímulo.

Relacionado con el argumento anteriormente señalado, y aunque no se haya puesto demasiado énfasis en ello por parte de la doctrina, en pro de la adopción de un fundamento de tipo fiscal se alega también que la cláusula de regularización tiene por auténtica finalidad *estimular* al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones con la Seguridad Social (en esencia: el deber de cotización), asegurando con ello la protección de los intereses económicos de ésta. Según esta línea argumental, la regularización se configuraría como una institución que tiende a preservar, fomentar y estimular la conciencia fiscal de los ciudadanos, concediendo la recompensa de la

⁵⁴⁷ VÍLCHEZ PORRAS, en Gorelli Hernández / Vílchez Porras / Álvarez Alcolea / De Val Tena, *La cotización y su recaudación*, p. 138.

impunidad a quien regulariza su situación irregular; el instrumento penal se constituye así como un elemento eficaz de la política fiscal, con el objetivo de reforzar la conciencia ciudadana⁵⁴⁸. A pesar de que se reconoce expresamente que esta teoría puede hacer quebrar algunos de los principios del Derecho penal, los defensores de la misma alegan que se trata de un “mal necesario”, toda vez que la Administración se encuentra en una situación sumamente desfavorable en comparación con el defraudador, lo que genera un “estado de necesidad permanente” que conduce a la adopción de este tipo de cláusulas; tal estado de necesidad estaría fundamentado en razones de política fiscal y recaudatoria, y de ahí se derivaría la existencia misma de la cláusula del art. 307,3 CP.⁵⁴⁹.

Debemos advertir que esta argumentación sobre el fundamento de la norma puede, a primera vista, no ser calificada como una teoría puramente político – fiscal. Como advierte IGLESIAS RÍO, ésta constituye solo un argumento incidental o colateral de apoyo de las tesis fiscales que están siendo explicadas, si bien con una especie de *suavización* de sus pretensiones prácticas, pues parece intentar aunar una fundamentación político – fiscal con otra de tipo jurídico – penal (dado que, en el fondo, con la idea del “estímulo” se vendría a poner de manifiesto algo muy próximo a lo que

⁵⁴⁸ Recogen este argumento, entre otros: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 576 – 577; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 135 – 136; MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: *El delito de defraudación a la Seguridad Social. Régimen legal criterios jurisprudenciales*, Ed. Práctica de Derecho S. L., Valencia, 2002, p. 184; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 98; BACIGALUPO, en Bacigalupo (dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 305; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 149; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 70; DE JUAN I CASADEVALL / GARCÍA LLAMAS, en Escudero Moratalla / Frigola Vallina / Ganzenmüller Roig et. al, VV. AA, *Artículos 305 – 310: Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 352. Ampliamente analiza este razonamiento: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 199 y ss.; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, pp. 289 y ss.

⁵⁴⁹ Sobre ello vid.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 98. Ampliamente sobre el término “estado de necesidad permanente” y sobre la dificultad de descubrimiento del fraude por parte de la Administración, vid. IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 43 y ss.; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 67. Más en particular, sobre los diferentes mecanismos involucrados en la lucha contra la criminalidad económica (en concreto, en defraudaciones a la Hacienda Pública), vid.: OROZCO JIMÉNEZ, M.: “Procedimientos de colaboración interna entre las distintas instituciones involucradas en la lucha contra la delincuencia económica”, en VV. AA., *Aproximación al Derecho penal económico y financiero*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2007, pp. 67 y ss.

defiende la clásica tesis político – criminal: “a enemigo que huye, puente de plata”)⁵⁵⁰. Sin embargo, de inmediato comprobaremos que realmente en esta tesis subyace un único fundamento de tipo fiscal, que impide a la misma acomodarse entre los postulados propios del Derecho penal.

Este grupo de autores entiende que lo que verdaderamente se oculta tras la figura de la regularización no es más que el interés del Estado por incentivar la moral fiscal general y el nivel de conciencia fiscal ciudadana, favoreciendo la transparencia y el afloramiento de las defraudaciones ya cometidas, y todo ello en dirección a lograr objetivos propios de la Administración: el aumento de la recaudación de cuotas⁵⁵¹.

De acuerdo con esta teoría, en la figura de la regularización existirían dos fases diferenciadas: en una primera fase, la norma lanza un mensaje estimulador con la finalidad de invitar al defraudador a retornar a la legalidad. En la segunda fase, lo anterior sitúa al sujeto en un dilema o “estado de coacción psicológica” que le obliga a reflexionar y ponderar si desea mantenerse en esa situación o si es más conveniente retractarse y volver regular su estado irregular⁵⁵². La figura de la regularización vendría así a constituirse como una especie de privilegio con capacidad para elevar la moral fiscal y neutralizar la indiferencia social frente a la norma, fortaleciéndose con ello no sólo los intereses recaudatorios propios de la Administración sino también en buena medida los intereses del Derecho penal desde la óptica preventivo – general basada en el mantenimiento y confianza del sistema⁵⁵³.

Sin embargo, es ciertamente cuestionable que el Derecho penal pueda tener por función elevar la moral fiscal, ya desde el momento en que ésta no puede constituirse como el interés jurídico protegido por un delito: la moral no entra en el tipo. Cuestión

⁵⁵⁰ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 199 – 200; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 74; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 290. También en este sentido: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 100. Sobre esta tesis volveremos más adelante al analizar el fundamento del desistimiento en la tentativa, como punto de partida de la exégesis jurídico – penal de la cláusula de regularización (vid. *infra*).

⁵⁵¹ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 200 – 201.

⁵⁵² IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 202; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 74; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 289.

⁵⁵³ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 203.

distinta es que, de forma mediata, a través de la conminación penal se logre un cierto efecto positivo o valioso para el legislador (lo cual, como se dijo, no puede considerarse como el objeto inmediato de protección). La idea de “estímulo” de la moral fiscal, más que salvaguardar la conciencia del contribuyente, lo que verdaderamente promueve es el incremento en la recaudación (lo que no obsta para favorecer indirectamente un retorno a la legalidad)⁵⁵⁴. De ahí que esta teoría quede íntimamente ligada a la fundamentación político – fiscal que estamos estudiando; el retorno a la legalidad derivado de esa idea de “estímulo” respondería, ya no a un cambio en la conciencia del sujeto defraudador, sino más bien a razones de oportunidad, peligro de descubrimiento y otras circunstancias coyunturales, “factores que, una vez superados o controlados, pueden suscitar en el autor el deseo de emprender de nuevo el camino del injusto”⁵⁵⁵. En suma: por regla general el sujeto inicialmente defraudador no llevaría a cabo la regularización fruto del dilema ocasionado por esa idea de “estímulo” o recompensa que la Ley le ofrece, sino más bien cuando presienta que no hay otra vía de escape o que el descubrimiento de la infracción es inminente⁵⁵⁶.

Como puede observarse, parece que a la idea de *estímulo* se le otorga realmente un papel subordinado a la auténtica finalidad de la norma, de tipo fiscal. Con el mantenimiento de estas teorías basadas en la preservación de la moral fiscal y de la conciencia ciudadana lo que se predica es, sencillamente y de nuevo, el interés del Estado en proteger su actividad recaudatoria y la economía de sus instituciones. La regularización recogida en el art. 307,3 CP. intentaría operar como *estímulo* para el sujeto inicialmente defraudador, moviendo a éste a ingresar las cuotas inicialmente defraudadas, y ello no con la finalidad de preservar su moral fiscal, sino con el mero objetivo de que la TGSS. pueda hacer efectivo el derecho de crédito inicialmente impagado que le corresponde. La idea de “afianzamiento de la conciencia fiscal” se constituye como una auténtica utopía, que esconde tras de sí, en realidad, la persecución de objetivos puramente recaudatorios. Como señala IGLESIAS RÍO, para que la

⁵⁵⁴ Coincidimos así con la opinión de: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 203 – 204. Sobre una distinción entre lo que debe considerarse ‘bien jurídico protegido’ y lo que, por el contrario, solo constituye la *ratio legis*, vid.: COBO DEL ROSAL, M., VIVES ANTÓN, T. S.: *Derecho penal, parte general*, Ed. Tirant lo Blanch, 5ª edición corregida, aumentada y actualizada, Valencia, 1999, pp. 320 – 321.

⁵⁵⁵ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 205.

⁵⁵⁶ IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 291.

institución realmente fuese explicable desde esta idea de “protección de la moral fiscal” sería necesario, cuanto menos, fomentar la confianza ciudadana en la norma, clarificar el alcance exacto de la regularización e incrementar el nivel de conocimiento de esta institución por parte de los ciudadanos. Solo de este modo se conseguiría del sujeto un auténtico cambio de mentalidad y sería predicable respecto de éste un retorno a la legalidad motivado en tales postulados. En caso contrario, como entiende el autor, la teoría del estímulo resulta una quimera⁵⁵⁷. A ello cabe añadir, como subraya FERNÁNDEZ ALBOR, que el concepto y el contenido de lo que entendemos por *conciencia fiscal* es inestable y mutable, y depende, en gran medida, de la “cultura” propia de cada país y de multitud de datos característicos⁵⁵⁸.

En definitiva, dejando asentado lo anterior, y a pesar de la aparente imbricación que pudiera tener esta tesis con los postulados penales, podemos afirmar que en la defensa de la misma lo que realmente subyace es una explicación basada, de nuevo, en intereses puramente fiscales, ajenos al Derecho penal.

A la teoría que acaba de ser expuesta se le han objetado algunas críticas tendentes a relativizar su idoneidad también desde el punto de vista político – fiscal. Con apoyo en estas críticas un sector de la doctrina, como se comprobará *infra*, entiende que la regularización debe responder a una fundamentación de corte penal, no fiscal. Uno de los penalistas que con mayor profundidad ha analizado la teoría del *estímulo* es IGLESIAS RÍO, quien con encomiable esfuerzo ha intentado neutralizar los argumentos de la misma para insistir en un fundamento de tipo penal:

En primer lugar, como expresa este autor, la tesis del aumento de la moral fiscal o del “estímulo” puede finalmente revertirse, devenir contraria a sus propios intereses y convertirse en un círculo vicioso. El autor parte de determinados estudios empíricos para concluir afirmando que las “reducidas probabilidades de aclaración y de

⁵⁵⁷ Ampliamente vid.: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 208 y ss., valorando además el protagonismo de los asesores fiscales a la hora de informar a sus clientes. Vid. tb.: El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 290; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 74. Sobre el papel de los asesores fiscales en esta tipología delictiva, vid. ampliamente: FERRO VEIGA, J. M.: *Aspectos legales sobre el delito fiscal, la investigación patrimonial y el blanqueo de capital: radiografía de las tramas y de la delincuencia organizada nacional y transnacional*, Ed. ECU, Alicante, 2011, pp. 125 y ss.

⁵⁵⁸ FERNÁNDEZ ALBOR, A.: *Estudios sobre criminalidad económica*, Ed. Bosch, Barcelona, 1978, p. 99. Así por ejemplo, en palabras del autor “los pueblos latinos son reacios a cualquier tipo de sistema fiscal, a diferencia de la aceptación que se puede observar en los pueblos anglosajones”.

persecución penal eliminan, considerablemente, el temor del sujeto a sufrir un castigo, convirtiéndose inequívocamente en factores clave que actúan negativamente como estímulo contramotivador a presentar la autodenuncia⁵⁵⁹. Se parte de la idea, como se verá en apartados posteriores, de que la Administración de la Seguridad Social, y en general todo el sistema recaudatorio, se encuentra en un estado de desigualdad en comparación a la mejor posición que ostenta el defraudador⁵⁶⁰. Es éste quien tiene más facilidades para evitar ser descubierto, no tanto así la TGSS. para descubrir el fraude,

⁵⁵⁹ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 218.

⁵⁶⁰ Precisamente en España los datos no son nada alentadores, ni revelan indicios sólidos de que figuras como la regularización incremente esa pretendida moral fiscal ciudadana incitando al contribuyente (en nuestro caso, al obligado a la cotización, esto es, el empresario) a regularizar su situación. Como recogiese la prensa en mayo de 2014 (si bien en relación con el fraude fiscal) “la lucha contra el fraude fiscal en España ha registrado su primer paso atrás en los 23 años de funcionamiento de la Agencia Tributaria. Si en 2012 la persecución de defraudadores permitió ingresar en las arcas públicas más de 11.517 millones de euros, el pasado año la capacidad recaudatoria se redujo hasta el entorno de los 10.950 millones, un 4,9 % menos. Al menos este es el cálculo que estiman desde el sidicato de técnicos de Hacienda (Gestha), a la luz de los últimos datos publicados”. De este modo “el fraude fiscal, vinculado directamente a la economía sumergida, supondría un volumen equivalente a entre el 20 % y el 25 % del PIB”. Vid.: www.20minutos.es/noticia/2138081/0/ (14 de mayo de 2014). En este artículo de prensa podemos encontrar la siguiente tabla ilustrativa (en lo que interesa a nuestro estudio, resulta importante el dato de ingresos reflejados en el indicador 4 relativo a ingresos extemporáneos sin requerimiento previo e ingresos por delitos).

Cuadro 1. Caída de los resultados de la AEAT en la lucha contra el fraude			
Resultados AEAT*	Realizado 2012	Realizado 2013	Variación 2013-2012
Resultados de la prevención y control de fraude tributario y aduanero (Indicador 3)	10.400,95	10.091,46	-309,49
Ingresos de liquidaciones y actos de gestión recaudatoria. (Indicador 3.1)	8.821,48	8.186,76	-634,72
Minoración de devoluciones. (Indicador 3.2)	1.579,48	1.905,70	326,22
Ingresos inducidos por actuaciones de control (indicador 4.1) (Extemporáneos sin requerimiento previo e ingresos por delito)	1.116,33	858,72	-257,61
RESULTADOS TOTALES	11.517,28	10.950,18	-567,10

Fuente: Gestha. / *En millones de euros

que en muchos casos puede pasarle inadvertido⁵⁶¹. Siendo esto así, parece que lo que inicialmente pretendía constituirse como un estímulo fomentador de la recaudación finalmente se convierte en un *contraestímulo* haciendo que el sujeto prefiera correr el riesgo de su defraudación, dadas las escasas posibilidades de ser descubierto. Como señala MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ “la promesa de exoneración de pena no puede ofrecer estímulo alguno al autor cuando (sabedor de que la probabilidad de descubrimiento de su delito por parte de la Administración es muy reducida) la exención sólo le resultará eficaz en el caso de que él mismo ponga al descubierto el hecho defraudatorio”⁵⁶². En relación con esto último, se aduce también que el instituto de la regularización no puede responder a un fundamento fiscal puro puesto que “el estímulo puede tener el efecto criminógeno de inducir al incremento de la defraudación”, y ello no parece que sea favorable a los intereses recaudatorios de la Administración. Se llegaría más bien a resultados totalmente contrarios a los inicialmente deseados⁵⁶³.

Por otro lado, la idea del “estímulo” tampoco sería muy eficaz desde la óptica político – fiscal debido a que en condiciones normales el sujeto preferirá correr el riesgo de ser descubierto antes que la impunidad inmediata que se derivaría de su actuación regularizadora, y ello porque con este último modo de proceder las consecuencias para él son menos deseables: tendrá que pagar su deuda más los intereses devengados⁵⁶⁴. Y a ello hay que sumarle, como ya se ha dicho, que en la práctica existen grandes dificultades a la hora de que la TGSS. descubra el fraude. La suma de estas

⁵⁶¹ Entre los autores que entienden que el sujeto defraudador se encuentra en una mejor posición para el fraude que la Administración para su descubrimiento, v. gr.: BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. p. 27; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 100; DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, cit., p. 40; TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención...* cit., p. 4; y DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...*cit. p. 260.

⁵⁶² MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 100. Para este autor no existe estudio empírico alguno que demuestre la operatividad del pretendido “estímulo” en esta norma.

⁵⁶³ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., pp. 219 y ss. Incluso de otro lado, como dice este autor, pudiera defenderse la inexistencia de interés alguno por parte de la Administración en la figura de la regularización, pues dado que la deuda oculta está a punto de aflorar mediante el inicio de un procedimiento ejecutivo, entonces se revela como mejor opción para la TGSS. esperar a que ocurra esto último y no tanto fomentar la regularización (vid.: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 217; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización...* cit., p. 74; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria...* cit., p. 291).

⁵⁶⁴ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 221.

circunstancias vendría a favorecer algo contrario a lo que pretendidamente se busca, pues el sujeto finalmente decidirá asumir el riesgo de la defraudación⁵⁶⁵.

En conclusión, como se ha podido colegir, la teoría del *estímulo* no está en modo alguno exenta de críticas. De ahí que este argumento no haya sido demasiado desarrollado en el seno de la doctrina, pues sus postulados pueden tambalearse al llevarse al plano práctico⁵⁶⁶. No obstante, con objeto de sostener una fundamentación de tipo fiscal o mixta no pueden desconocerse tales razonamientos (de ahí que hayamos querido también recogerlos), pues éstos, puestos en conexión con otros que también están siendo estudiados en este apartado de la investigación, ciertamente pueden coadyuvar a sostener una explicación político – fiscal.

2.4. Oportunidad reglada, optimización de costes y utilidad.

Parte de la doctrina que se posiciona al lado de una fundamentación político – fiscal entiende que la cláusula de regularización supone una manifestación del *principio de oportunidad* en sede penal. Y ello porque consideran que la institución contenida en el art. 307,3 CP. es el resultado de un juicio de ponderación legislativa, en términos de optimización de costes, utilidad y eficacia, por el que se ha entendido que determinados intereses propios de la Administración de la Seguridad Social (eminentemente recaudatorios) han de primar sobre la aplicación de la sanción penal⁵⁶⁷. A pesar de que

⁵⁶⁵ IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, pp. 289 – 290.

⁵⁶⁶ De cualquier modo debemos advertir que la idea del estímulo solo cobrará sentido al referir la misma a aquellos supuestos de incumplimiento que pasan desapercibidos para la Administración (esto es, supuestos de “economía sumergida”), datos sobre los que lamentablemente no existen datos empíricos (se estima que se trata de un porcentaje de alrededor del 20 %). Sobre esta situación volveremos más adelante en este Capítulo. Sí existen, sin embargo, datos sobre cumplimiento en tiempo y cumplimiento extemporáneo de las obligaciones de cotización con la Seguridad Social: hasta un 99,44 % de las empresas cumplidoras lo hacen en período voluntario, mientras que el restante 0,56 % cumplen extemporáneamente (como decimos, quedan fuera de estos datos los incumplimientos no detectados, o economía sumergida). Fuente: Tesorería General de la Seguridad Social. Sobre las distintas razones del incumplimiento, si bien exclusivamente en relación a la evasión fiscal, resulta interesante la obra de: TAPIA TOVAR, J.: *La evasión fiscal. Causas, efectos y soluciones*, Ed. Porrúa, México, 2000, pp. 149 y ss.

⁵⁶⁷ Vid.: CHAZARRA QUINTO, *El tratamiento del comportamiento postdelictivo en el Código Penal español... cit.*, p. 164. No es novedosa esa exégesis de la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Ya se pronunció en este sentido, por ejemplo, CORTÉS BECHIARELLI al hilo de la reforma penal de 2010: “el legislador descubre con esta cláusula el auténtico eje de la reforma de los delitos fiscales: contribuir a la recaudación de los impuestos en los casos de fraude frave a toda

tales intereses van a ser expuestos con mayor detenimiento en adelante, se revela como necesario establecer el significado del citado principio, así como su alcance en el orden penal. Es por ello que, con carácter previo, debemos dejar asentadas ciertas notas definitorias, pues sólo así podrá comprenderse mejor esta concreta postura doctrinal.

El *principio de oportunidad* ha sido tradicionalmente estudiado en el seno del Derecho procesal penal⁵⁶⁸. En el ámbito del Derecho penal material, el citado principio aparece como un nuevo paradigma que transforma el Derecho penal tradicional y lo convierte en un Derecho diferente, menos rígido, pretensor de una mayor efectividad, lo cual no significa que constituya una “mejor alternativa” al Derecho penal clásico, pues algunos autores consideran que el principio de oportunidad puede chocar, en determinados casos, con un pilar básico del orden penal: el principio de legalidad⁵⁶⁹.

Con base en el *principio de oportunidad* puede decirse que ante la concurrencia de determinados intereses de ‘mayor relevancia’ que la propia existencia del tipo penal y la protección de un determinado bien jurídico, resulta como mejor opción dar un paso atrás y levantar una sanción penal inicialmente surgida⁵⁷⁰. En el caso de la regularización en el delito de fraude contra la Seguridad Social, ello se traduciría en la

costa, poniendo a disposición de la Administración Tributaria el Código Penal [...]. Las dosis de funcionalismo y de oportunidad política de la reforma en este aspecto son inaceptables”. Vid.: CORTÉS BECHIARELLI, E.: “Delitos contra la Hacienda Pública para épocas de crisis (o sobre el Derecho Penal recaudador)”, en Álvarez García, F. J., González Cussac, J. L. (dirs.), *Comentarios a la reforma penal de 2010*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 351.

⁵⁶⁸ Quizá con excepción del Derecho penal de menores, en donde sí se constata una clara influencia de este principio de oportunidad, que es de tipo *reglado*; Vid. ampliamente: FRANCÉS LECUMBERRI, P.: “El principio de oportunidad y la justicia restaurativa. Mediación, conciliación y reparación en la Ley Orgánica de responsabilidad penal del menor”, en *Indret: Revista para el análisis del Derecho*, Octubre de 2012, pp. 5 y ss.

⁵⁶⁹ Vid. CONTRERAS ALFARO, L. H.: *Corrupción y principio de oportunidad penal. Alternativas en materia de prevención y castigo a la respuesta penal tradicional*, Ed. Ratio Legis, Salamanca, 2005, pp. 30, 41 y ss. Sobre el binomio ‘principio de oportunidad / principio de legalidad’ vid. ARMENTA DEU, T.: *Criminalidad de bagatela y principio de oportunidad: Alemania y España*, Ed. PPU, Barcelona, 1991, pp. 183 y ss.; y SANTANA VEGA, D. M.: “Principio de oportunidad y sistema penal”, en *Anuario de Derecho penal y Ciencias Penales*, Tomo XLVII, Fascículo II, mayo – agosto, 1994, pp. 129 y ss. Por su parte, CONDE – PUMPIDO FERREIRO, C.: “El principio de legalidad y el uso de la oportunidad reglada en el proceso penal”, en VV. AA., *Protección jurisdiccional de los derechos fundamentales y libertades públicas*, Ed. Poder Judicial, Madrid, 1986, pp. 20, 23 y 35, entiende que el principio de oportunidad no tiene por qué hacer quebrar el principio de legalidad penal; al menos no siempre: cuando es la propia ley quien autoriza la oportunidad y la dota de ciertos límites, entonces nos encontraríamos ante un *principio de oportunidad reglada o normativizada*, que se somete al citado principio de legalidad y lo respeta (cuestión distinta es que sus postulados resulten más o menos criticables). Es por lo anterior por lo que, en opinión de este autor, puede decirse que la afirmación doctrinal sobre la confrontación entre el principio de oportunidad y el principio de legalidad hoy ya está superada.

⁵⁷⁰ Sobre este particular vid.: CONTRERAS ALFARO, *Corrupción y principio de oportunidad penal... cit.*, p. 34.

existencia de determinados intereses de la Administración (o del Estado en su conjunto) que resultarían ponderadamente *más relevantes* que el mantenimiento de la pena. La *mayor importancia o prevalencia* de tales intereses (extrapenales) motivaría al legislador al establecimiento del instituto de la regularización con objeto de proteger eficazmente a aquéllos.

El *principio de oportunidad* quedaría justificado por la existencia de razones de muy diversa índole que justificarían el desplazamiento de la sanción penal (así por ejemplo, la escasa lesión social que produce el hecho, la falta de interés en la persecución del delito, estimular la pronta reparación de la víctima, etc.)⁵⁷¹. Entre las causas que pueden motivar la adopción de determinados mecanismos basados en la idea de *oportunidad* pueden encontrarse las siguientes: (a) causas relacionadas con la naturaleza del hecho (por ejemplo, el carácter mínimo de la infracción), (b) causas relacionadas con el autor (por ejemplo, la existencia de un comportamiento positivo de éste tras la comisión de la infracción), (c) causas basadas en la relación delincuente / víctima (por ejemplo, supuestos de reparación voluntaria del daño), y (d) causas de interés general (por ejemplo, criterios de optimización de costes, necesidad de preservar ciertos recursos estatales, etc.)⁵⁷². Según entiende la doctrina que en seguida va a ser expuesta, muchas de estas razones que sustentan la idea de *oportunidad* se pondrían de manifiesto en el instituto de la regularización, por lo que éste vendría a ser una manifestación del mencionado principio.

Debe dejarse apuntado que de forma muy próxima a este *principio de oportunidad* se encuentra el concepto (diferente) “criminalidad de bagatela”, expresión que aunque no haya sido desarrollada en profundidad por la doctrina (y tampoco por la Ley), para algunos autores supone un problema de índole general que afecta a los principios básicos del Derecho penal. Cuando se habla de “criminalidad de bagatela” se está aludiendo a determinados hechos previstos en la ley penal cuya reprochabilidad es escasa y su bien jurídico protegido se puede incluso llegar a concebir de menor relevancia, lo cual hace cuestionarse incluso la propia necesidad de que sea el Derecho

⁵⁷¹ Sobre estas y otras razones que parecen sustentar el *principio de oportunidad* cfr.: ARMENTA DEU, *Criminalidad de bagatela y principio de oportunidad*, cit., pp. 194 – 195. Acerca de las ventajas que puede producir este principio en el Ordenamiento Jurídico, vid.: SANTANA VEGA, *Principio de oportunidad y sistema penal*, cit., pp. 111 y ss.

⁵⁷² Sobre esta clasificación puramente esquemática, pues en modo alguno supone un *numerus clausus* de razones, cfr.: CONDE – PUMPIDO FERREIRO, en VV. AA., *El principio de legalidad y el uso de la oportunidad reglada en el proceso penal*, cit., pp. 26 – 27.

penal, y no otras ramas del Ordenamiento, quien entre a regular tales conductas⁵⁷³. De ahí que algunos autores adviertan, desde tesis contrarias a un fundamento de tipo fiscal, que estas explicaciones de la doctrina basadas en criterios de *oportunidad* conllevan asumir la idea de una cierta perversión de los fines de las normas penales y la “bagatelización” de las mismas⁵⁷⁴.

Por último, en esta exposición general sobre el *principio de oportunidad* no puede dejar de señalarse la existencia de dos tipos diferentes de oportunidad. Por un lado, la “oportunidad pura”, (también denominada “libre” o “discrecional”), tradicional en países de corte anglosajón, que faculta a los organismos públicos para que, libremente, puedan formular o no la acusación ante un determinado delito, así como para decidir en qué términos lo hacen; no existe en este sistema ninguna cláusula legal que habilite expresamente este modo de proceder, ni tampoco en qué términos debe hacerse. Por otro lado, la “oportunidad reglada” (también llamada “normada” o “reglamentada”) en que, en aras a salvaguardar los postulados dimanantes del principio de legalidad penal, es la propia norma la que autoriza la *oportunidad* mediante el establecimiento de ciertos requisitos limitadores de su ámbito de aplicación⁵⁷⁵. En palabras de CONDE – PUMPIDO FERREIRO estaríamos ante “supuestos en que por razones de intrascendencia social y eficacia práctica [se] puede desistir de la acción, supuestos que habrán de estar objetivados, seleccionados por el legislador y fundamentados en el principio superior de una justicia rápida”⁵⁷⁶. Siendo esto así, y según los postulados defendidos por la doctrina que inmediatamente va a ser expuesta, podemos concluir afirmando que si la exención de pena por regularización no es más que una concreción del *principio de oportunidad* entonces, como apunta CHOCLÁN MONTALVO, “se trata de una oportunidad reglada, toda vez que se encuentra predeterminada en la norma y existe un control judicial de su utilización”⁵⁷⁷.

⁵⁷³ Vid.: ARMENTA DEU, *Criminalidad de bagatela y principio de oportunidad*, cit., p. 23; y CONDE – PUMPIDO FERREIRO, en VV. AA., *El principio de legalidad y el uso de la oportunidad reglada en el proceso penal*, cit., p. 26.

⁵⁷⁴ En estos términos: BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 72, quien entiende que entonces se hace necesario acudir a una fundamentación de tipo jurídico – penal.

⁵⁷⁵ Sobre esta clasificación vid. ampliamente: CONTRERAS ALFARO, *Corrupción y principio de oportunidad penal... cit.*, pp. 60 y ss.; y CONDE – PUMPIDO FERREIRO, en VV. AA., *El principio de legalidad y el uso de la oportunidad reglada en el proceso penal*, cit., pp. 21 y ss.

⁵⁷⁶ CONDE – PUMPIDO FERREIRO, en VV. AA., *El principio de legalidad y el uso de la oportunidad reglada en el proceso penal*, cit., pp. 35 – 36.

⁵⁷⁷ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 353.

Una vez realizada esta sintética, pero necesaria, exposición general sobre el *principio de oportunidad* (si bien con alguna referencia ineludible al caso concreto del art. 307,3 CP.), es momento de estudiar las diferentes interpretaciones que conducen a este sector doctrinal a defender que la figura de la regularización se encuentra fundamentada en razones de política – fiscal, derivadas del mencionado principio. Al objeto de clarificar la exposición, pueden dejarse apuntados tres grupos de argumentos diferenciados que vienen a sostener esta teoría.

En primer lugar, desde el punto de vista del análisis económico del Derecho, y siguiendo criterios de oportunidad, se entiende que la regularización supone una eficaz alternativa a llevar a cabo un proceso administrativo o penal sancionador, lento y costoso. Como afirma MARTÍNEZ LUCAS, el objetivo de la institución del art. 307,3 CP. es motivar al sujeto a regularizar su situación (pagando las cuotas y conceptos de recaudación conjunta), “consiguiendo con ello de forma rápida y segura que la Administración de la Seguridad Social obtenga el cobro de sus créditos públicos, sin necesidad de acudir al procedimiento administrativo recaudatorio”⁵⁷⁸. Este criterio de oportunidad constituiría, a juicio de este sector, el verdadero fundamento de la regularización (fundamento que, por otra parte, es eminentemente fiscal: para estos autores la Administración, por medio del art. 307,3 CP. lo que persigue es hacer efectivo su derecho de crédito, ahorrándose todas aquellas molestias e incertidumbres que conllevaría acudir al instrumento procesal)⁵⁷⁹. Siendo esto así, la regularización aparecería como una forma de comportamiento postdelictivo positivo constitutivo de una alternativa a la pena, y legitimada precisamente en la necesidad de adoptar medidas alternativas menos costosas⁵⁸⁰. En definitiva, lo que la norma busca es maximizar el beneficio para las arcas públicas y conseguir un coste de gestión mínimo o muy reducido⁵⁸¹.

Según se argumenta por este sector de la doctrina, el instituto de la regularización explicado en la razón anteriormente apuntada, constituye una nítida manifestación del *principio de oportunidad reglada*, con el objetivo de estimular un

⁵⁷⁸ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 184.

⁵⁷⁹ LOMBARDEO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 48.

⁵⁸⁰ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 47.

⁵⁸¹ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.* p. 27.

pronto cobro y de evitar el recurso al proceso⁵⁸². Así, como se decía, desde el punto de vista del análisis económico del Derecho y en aplicación de un criterio de optimización de costes, el legislador preferiría optar por establecer una cláusula de regularización que, además de salvaguardar los intereses recaudatorios de la TGSS., suponga también un ahorro (en tiempo, en dinero, en material) para el Estado (lo cual hace que esta institución siga respondiendo a fundamentos y fines extrapenales)⁵⁸³. Como exponen DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, “más que hacer justicia en un caso concreto [...] se alza un problema de ‘optimización de costes’, en cuanto el Estado o la Administración, que no son unos acreedores cualquiera, emplean medios sólo a ellos permitidos, para cobrar sus deudas del modo más rápido y barato posible”⁵⁸⁴. El coste que supone para la Administración el inicio de un proceso penal (de conclusión incierta) por delito contra la Seguridad Social es superior al de aceptar una regularización (con pago, antes o después, pero seguro); y esto es lo que conduce a la adopción del mecanismo de la regularización. Se concibe por tanto que *regularizar es rentable*⁵⁸⁵. En definitiva, como advierte BRANDARIZ GARCÍA, “el legislador parece haber tomado una opción netamente pragmática, a partir de la consideración de la limitada utilidad del Derecho Penal para combatir un fraude de proporciones considerables, y del menor coste que, a efectos de recuperación de deudas, comporta el fomento del cumplimiento tardío frente al uso de los instrumentos punitivos”⁵⁸⁶.

En segundo lugar, también en términos de *oportunidad*, se aduce que dadas las limitaciones y dificultades de la Administración (TGSS.) para descubrir el fraude, y su posición desigual respecto del defraudador, se hace necesario el establecimiento de la cláusula de regularización con objeto de incentivar al sujeto a poner en conocimiento de

⁵⁸² Como expone SANTANA VEGA, *Principio de oportunidad y sistema penal*, cit., p. 113, con el empleo de criterios de oportunidad el Estado puede pretender también descongestionar la justicia penal, eliminando determinadas penas en atención a intereses ciertamente prevalentes. Se trataría, dice la autora, de “instaurar un principio de intervención mínima pero no en su correcto entendimiento y enclave sustantivo”.

⁵⁸³ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 353; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. p. 331; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 166 – 167 y 174 – 175; y DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...cit.* pp. 260 y 262.

⁵⁸⁴ DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...cit.* p. 262.

⁵⁸⁵ En estos términos: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* p. 177. En idéntico sentido DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...cit.* p. 263.

⁵⁸⁶ BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 70.

ésta la existencia de dicha situación irregular⁵⁸⁷. El ínfimo riesgo de descubrimiento de la defraudación por parte de la Administración, de cuya existencia parte estos autores, contribuiría a que el grado de intimidación de la norma penal en este punto no fuese muy elevado, y el sujeto se encontrase más o menos cómodo con su actuación delictiva, por lo que, en términos utilitaristas, resulta mejor articular un mecanismo que estimule al sujeto a la regularización de su situación⁵⁸⁸. Es decir, toda vez que la Administración sufriría cuantiosos inconvenientes para cumplir con las funciones y objetivos que le son inherentes (pues tendría primero que descubrir el fraude, lo cual no es tarea fácil, y después ejecutarlo coactivamente contra el infractor, tarea también tediosa y duradera, como explica BACIGALUPO⁵⁸⁹), la regularización sería concebida como un mecanismo idóneo para alcanzar tales intereses: se invita al sujeto a la regularización a cambio de ofrecerle determinados beneficios (el más importante: la exención de su responsabilidad penal), y con ello se logran cumplir finalmente los fines propios de la TGSS., esto es, la percepción de las cantidades inicialmente defraudadas. Por ello también este razonamiento puede clasificarse como de tipo fiscal, toda vez que, así concebida, la regularización constituye un mero instrumento en dirección a alcanzar fines propios de la Administración (extrapenales). En palabras de MARTÍNEZ LUCAS, “al legislador le importa más que la Administración de la Seguridad Social perciba prontamente sus créditos públicos y no tanto que se castigue criminalmente al defraudador”⁵⁹⁰. De nuevo con esta idea subyace realmente una opción legislativa

⁵⁸⁷ Al respecto, vid. BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit. p. 27. También BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal...* cit., p. 5, entiende que “la política penal de la recaudación [...] se basa en la utilidad del uso del derecho penal y prevé la posibilidad de renunciar a la pena cuando sea más útil para la protección del bien jurídico”.

⁵⁸⁸ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., pp. 197 – 198; sin embargo, el autor matiza que con este pensamiento se puede defender precisamente la idea contraria, esto es, que la institución de la regularización produciría efectos contrarios a los inicialmente perseguidos, pues el sujeto podría verse tentado a defraudar toda vez que conoce que tiene la posibilidad de acceder a la impunidad llevando a cabo, de forma correcta, la regularización. Sobre ello vid. tb.: El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria...* cit., pp. 289 – 290). Mantiene esta posición también: CONTRERAS ALFARO, *Corrupción y principio de oportunidad penal...* cit., p. 37, advirtiendo que “si el delincuente tiene el convencimiento en su fuero interno de que una determinada clase de comportamiento ilícito no va a ser sancionado, parece evidente concluir que el delito podría reportarle en ese caso más beneficio que el comportamiento legal alternativo”. En los mismos términos: SANTANA VEGA, *Principio de oportunidad y sistema penal*, cit., p. 122, considerando que con este tipo de figuras, basadas en criterios de oportunidad, puede desaparecer el efecto disuasorio como función primordial de la pena.

⁵⁸⁹ BACIGALUPO, en Del Rosal Blasco, *El delito fiscal*, cit., p. 304.

⁵⁹⁰ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 189.

derivada de criterios de oportunidad: se “sacrifica” la sanción penal a cambio de preservar las funciones propias de la TGSS.

Para SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, “no puede ignorarse además que la propia Administración [...] tiene interés en que se regularice, no sólo porque favorece la recaudación, sino además porque puede tener eficacia en la lucha contra el fraude: al regularizar se proporciona información con posible relevancia para detectar otros fraudes”. En opinión del autor, a la hora de justificar el instituto de la regularización no puede dejar de tenerse en cuenta este dato de tipo utilitarista⁵⁹¹.

Este argumento se encuentra íntimamente imbricado a aquél, ya recogido *supra*, que consideraba que el cambio de paradigma en la relación Administración / obligado habría modificado los roles y, en suma, habría otorgado más peso al obligado al pago en el conjunto de la función recaudatoria, lo que permitía tener muy en cuenta los comportamientos postdelictivos de éste. En este sentido, la Administración cae en la cuenta de que no puede ostentar un férreo control de las conductas de los obligados, pues se encuentra en una posición ciertamente desigual respecto de la mejor posición del sujeto defraudador (que tiene más facilidades para esquivar el cumplimiento de sus obligaciones); debido a ello, por medio de la Ley la Administración renunciaría a su pretensión de controlarlo todo decidiendo dar cabida al comportamiento del sujeto para cumplir correctamente con su función recaudatoria y, en suma, para hacer efectivo su derecho al cobro de las cuotas, lo que llevaría a cabo mediante la articulación del mecanismo de la regularización del art. 307,3 CP⁵⁹². Según entiende este sector, tal situación de desequilibrio existente entre la Administración y el sujeto defraudador sería generador de una especie de “estado de necesidad” por el que se justificaría que aquélla recurriese al mecanismo de la regularización para poder alcanzar sus objetivos⁵⁹³.

En suma, según estos postulados, la instauración de la cláusula de regularización en el Código Penal respondería, de nuevo, a criterios utilitaristas y de índole práctica. Como advierte TIRADO ESTRADA, “el legislador, consciente de las limitaciones de los órganos y servicios de inspección [...] que imposibilitan el control absoluto, quiere favorecer el cumplimiento, aún tardío, de los deberes fiscales de carácter formal”, y

⁵⁹¹ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 149.

⁵⁹² SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 67. Por su parte, también: DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal, cit.*, p. 40 advierte sobre la “imposibilidad material de que la Administración controle todos los hechos que originan el deber de contribuir”.

⁵⁹³ Sobre ello cfr.: FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 54.

todo ello en aras a proteger sus propios intereses recaudatorios⁵⁹⁴. O, gráficamente, como exponen DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS (si bien en relación a la regularización en el seno del delito contra la Hacienda Pública), “las exigencias generales de justicia van a decaer ante criterios pragmáticos, derivados de las dificultades de prueba de los procesos de delito fiscal, su lentitud e innegable incertidumbre en sus resultados, como la experiencia diaria pone de manifiesto”⁵⁹⁵.

En tercer y último lugar, se alega que el fundamento de la cláusula de regularización reside también en la necesidad de preservar el buen funcionamiento del sistema de recursos públicos, como mecanismo esencial y necesario para el desarrollo de las políticas estatales. Se entiende así que la figura recogida en el art. 307,3 CP. responde al interés del Estado en la obtención de la mayor recaudación posible para poder ejercitar sus políticas públicas. En el caso de la Seguridad Social, ello se traduce en la necesidad de preservar, por ejemplo, el sistema público de pensiones, la protección por desempleo, o el resto de prestaciones que son de su competencia, como la de maternidad, paternidad, o diversas incapacidades⁵⁹⁶. Así, el instituto de la regularización vendría a proteger un conjunto de intereses que ya no sólo son propios de la Administración sino también de todos los ciudadanos, pues en el fondo ello supone un incremento de los recursos con los que sostener el conjunto de servicios públicos del Estado y, en suma, proteger la fórmula constitucional del Estado Social y Democrático de Derecho, valor supremo previsto en el art. 1,1 CE⁵⁹⁷. Debe también tenerse en cuenta

⁵⁹⁴ TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención... cit.*, p. 4.

⁵⁹⁵ DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...cit.* p. 260.

⁵⁹⁶ El sistema nacional de Seguridad Social ofrece al ciudadano prestaciones de muy diverso signo (éstas pueden ser económicas o en especie, periódicas o a tanto alzado, temporales o vitalicias, contributivas o no contributivas). Merece la pena destacar que, entre las prestaciones de tipo contributivo que reconoce nuestra legislación se encuentran: prestaciones médicas, farmacéuticas y sanitarias; incapacidad temporal; maternidad, paternidad, riesgo durante el embarazo, riesgo durante la lactancia natural, cuidado de menores; incapacidad permanente; lesiones permanentes no invalidantes; jubilación; muerte y supervivencia; prestaciones familiares; y desempleo (a las que se suman las prestaciones del seguro de vejez o invalidez del anterior sistema, así como las prestaciones particulares del denominado ‘seguro escolar’). A todas ellas habrán de sumarse además las prestaciones no – contributivas previstas por nuestra legislación. En base a la argumentación que está siendo desarrollada, el Estado y la Administración, a través de la institución de la regularización del art. 307,3 CP. vendría a proteger el funcionamiento de este sistema de prestaciones públicas (pues con dicha cláusula aflorarían las cuotas impagadas e inicialmente defraudadas, necesarias todas ellas para el desarrollo de tales políticas públicas consagradas en la legislación sectorial). A mayor abundamiento cfr.: MENÉNDEZ SEBASTIÁN, P.: “La acción protectora del régimen general”, en Velasco Portero, T., Núñez – Cortés Contreras, P., Miranda Boto, J. M. (dirs.), VV. AA., *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social para titulaciones no jurídicas*, Ed. Tecnos, 2ª edición, Madrid, 2011, pp. 275 y ss.

⁵⁹⁷ Recoge este argumento: TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención... cit.*, p. 4. Por su parte, el art. 1,1 CE. reza lo siguiente: “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la

a este respecto que la Constitución Española en su art. 41 impone a los poderes públicos el deber de mantener “un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad” (deber que subsiste con independencia de que también se contemple expresamente la posibilidad de que el ciudadano opte por un régimen privado de protección, o de “previsión social voluntaria”, puesto que el precepto así lo permite: “la asistencia y las prestaciones complementarias serán libres”)⁵⁹⁸. Con la idea de protección y cumplimiento de tales mandatos constitucionales el legislador habría adoptado el mecanismo de la regularización con base en una ponderación de intereses y a una confrontación de éstos con el mantenimiento de pena, lo que responde, de nuevo, a la criterios de oportunidad.

Como exponen DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, “en el ámbito de la política económica, el objetivo de recaudar los fondos públicos que el Estado necesita para llevar a cabo sus políticas en esta materia va a conducir por estrictas razones de eficacia a favorecer aquellos comportamientos que redunden en una mayor y más rápida obtención de ingresos públicos”⁵⁹⁹. Y entre esos comportamientos se encuadraría la cláusula de regularización del art. 307,3 CP.

Debemos resaltar que incluso aquellos autores que se inclinan por fundamentos jurídico – penales (y que por tanto niegan que la razón de ser de la regularización resida en justificaciones de tipo fiscal) reconocen que no puede desconectarse completamente a la figura de aquél interés estatal por percibir íntegramente todas las cuotas adeudadas. Como expresa IGLESIAS RÍO, lo anterior es así “porque la política fiscal se alza como una de las manifestaciones más características de la soberanía estatal y es evidente que el creciente intervencionismo público necesita ingentes recursos para llevar a cabo sus políticas de inversiones, planes de futuro, retribución de personal, etc.”⁶⁰⁰.

libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”. También se puede encontrar una clasificación técnica de las prestaciones de la Seguridad Social en: VIDA SORIA / MONEREO PÉREZ / MOLINA NAVARRETE / QUESADA SEGURA, *Manual de Seguridad Social*, cit., pp. 224 – 226.

⁵⁹⁸ En este sentido cfr.: ÁLVAREZ ALCOLEA, M., DE VAL TENA, A. L.: “Concepto, ámbito subjetivo de protección y estructura de la Seguridad Social”, en Gorelli Hernández, J., Vílchez Porras, M., Álvarez Alcolea, M., De Val Tena, A. L., *Lecciones de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 2011, pp. 27 y ss. Por su parte, el art. 41 CE. señala expresamente lo siguiente: “los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres”.

⁵⁹⁹ DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...cit.* p. 260.

⁶⁰⁰ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 194.

En conclusión, dado que para poder desarrollar de forma correcta las distintas políticas públicas y prestaciones en materia de Seguridad Social el Estado necesita preservar su sistema de obtención de recursos, el instituto de la regularización constituiría una garantía más en dirección a la salvaguarda de tales intereses estatales⁶⁰¹.

A modo de cierre, y según el entendimiento de este sector doctrinal apoyado en las diferentes razones que acaban de ser expuestas, podría afirmarse que la cláusula de regularización supone, en esencia, una concreta manifestación del *principio de oportunidad reglada* en materia penal. En opinión de QUERALT JIMÉNEZ, el art. 307,3 CP. debe entenderse encuadrado en el terreno de la *oportunidad de la persecución*, en el que el Derecho penal ha querido ponderar los costes con los beneficios. Con base en criterios a todas luces utilitaristas, la cláusula de regularización no sería más que una forma de aparición del *principio de oportunidad reglada*: “desaparecido el interés preponderante, que es el de la víctima, el interés general de hacer justicia decae y la prosecución, o incluso, inicio del proceso, se vuelve en un obstáculo en sí mismo para la marcha de la propia Administración de Justicia, que se vería entorpecida por la persecución de hechos en los que los afectados ya carecen de todo interés”⁶⁰². En el caso del delito de fraude contra la Seguridad Social, esto se traduce en la idea de que la TGSS. ha advertido que prefiere el mecanismo de la regularización, en aras a salvaguardar sus propios intereses (ahorrarse un proceso costoso y conseguir el pronto cobro; reducir sus deficiencias en el control del fraude; y preservar el cumplimiento de sus funciones y la puesta en marcha de políticas públicas que le competen), antes que la opción de sancionar al sujeto defraudador.

Esta visión de la norma constituye, sin más, una tesis basada en la idea de “optimización de costes” en que, como consecuencia de un ejercicio de ponderación, el Estado ha advertido cuáles son sus propios intereses y ha decidido salvaguardarlos, aun conllevando ello la renuncia a la sanción penal. En síntesis: la valoración, según esos

⁶⁰¹ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.* p. 28.

⁶⁰² QUERALT JIMÉNEZ, en VV.AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, pp. 176 – 178. En los mismos términos se pronuncia el autor en: Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.) *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 33. También es de esta opinión: DOMÍNGUEZ PUNTAS, A.: *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2011, p. 212.

criterios de oportunidad, de los “muy positivos efectos de la regularización” habría pesado más que la necesidad de sancionar penalmente la conducta defraudadora⁶⁰³.

2.5. Razones derivadas del alcance de la norma.

El alcance del que el legislador penal ha querido dotar al instituto de la regularización constituye un nuevo argumento a la hora de sostener un fundamento fiscal para esta figura. En este sentido se señala que determinados extremos de la norma no serían explicables desde un punto de vista jurídico – penal puro, por lo que habría que acudir a fundamentos extrapenales para su exégesis.

Como advierte BRANDÁRIZ GARCÍA, el hecho de que el art. 307,3 CP. exonere de pena ya no sólo por el delito de defraudación cometido sino también por otros delitos instrumentales al fraude, como determinadas irregularidades contables o falsedades, o el hecho de que la exoneración de responsabilidad penal se predique ya no sólo del tipo básico sino también de la forma cualificada del delito (art. 307 bis, 2 CP.), serían ejemplos paradigmáticos que señalarían directamente a un interés extrapenal, de tipo fiscal. También conduciría a esta conclusión, por ejemplo, el hecho de que la reclamación de deudas (como actividad meramente gestora, más no de carácter inspector) no cierre la posibilidad de regularizar válidamente⁶⁰⁴. En idéntico sentido SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ advierte que la norma ha previsto la exención de pena también para los delitos de falsedad e irregularidades contables, aun cuando en estos casos a su juicio no se dan “los elementos que en circunstancias normales la doctrina y la praxis penal exigen para eximir de responsabilidad”⁶⁰⁵. En suma: la amplitud de los efectos exoneradores del art. 307,3 CP. sólo resultaría explicable con

⁶⁰³ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* pp. 174 – 176. En el mismo sentido: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.* p.331.

⁶⁰⁴ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 23 – 24; y El Mismo, *La regularización... cit.*, p. 71. Recogen también este planteamiento, entre otros: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 576; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, pp. 134 – 135; y MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 189, 192, 196, y 205. Sobre estas circunstancias nos pronunciaremos más adelante en este trabajo.

⁶⁰⁵ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 151.

base en una justificación de tipo fiscal⁶⁰⁶. Amplitud que se haría incluso más evidente si se compara la figura de la regularización con sus homólogas en el Derecho comparado; así, como apunta SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, “la previsión del Derecho español – por alcanzar la *plena exención* de responsabilidad penal, y por afectar también a infracciones conexas y/o menores – contrasta con las de otros sistemas, en los que no pasa de ser una circunstancia atenuante de la responsabilidad”⁶⁰⁷.

En opinión de este sector, el hecho de extender los beneficios de la regularización a determinados delitos (irregularidades contables, falsedad), realizados de una forma medial a la defraudación, no puede responder a un fundamento jurídico – penal. Según entiende SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, en estos delitos instrumentales al fraude “los fines del Derecho Penal (razones de prevención general y especial) aconsejarían mantener la sanción, pero el Derecho Tributario (razones de eficiencia recaudatoria) se ha impuesto en la ponderación valorativa presente tras la regularización”⁶⁰⁸. En la misma línea de pensamiento MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO consideran que en la norma subsisten ciertas disposiciones que ponen de manifiesto un fundamento de tipo fiscal. A juicio de los autores, la incorporación de exención de pena por irregularidades contables o falsedades

⁶⁰⁶ En este sentido: BRANDRARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 23; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal, cit.*, pp. 145 – 146; y MORALES PRATS, en Aragonés Beltrán (coord.), Abril Abadín, Aragonés Beltrán, Bañeres Santos, et. al., *Los efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 95.

⁶⁰⁷ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 171. Para mayor abundamiento sobre las particularidades en la legislación extranjera vid. El Mismo, pp. 171 y ss. También IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 180, califica estos extremos de la norma de “fórmula genuinamente hispana”. Por su parte, y en consonancia con esta situación en el derecho comparado, APARICIO PÉREZ propone de *lege ferenda* la desaparición de la exención total de responsabilidad penal por regularización en el Derecho penal español, toda vez que las razones para mantener la pena permanecen intactas desde la óptica del Derecho penal. A juicio del autor sería mejor contemplar en este punto una especie de atenuante por arrepentimiento espontáneo equiparable a los actuales artículos 21,4 CP. y 21,5 CP. Vid.: APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, pp. 55 – 56. En contra sin embargo BRANDARIZ GARCÍA, quien considera que, dado que en la legislación española (igual que en la alemana y la brasileña) los márgenes temporales para regularizar son más estrechos que los previstos en otros ordenamientos, entonces parece que el interés político – fiscal se ve disminuido en pro de la salvaguarda de intereses penales, sin que la norma en este punto se vea degradada a un mero instrumento de recaudación de cotizaciones. Cfr.: BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: “La criminalización de las defraudaciones a la Seguridad Social en el ámbito del Derecho comparado: luces y sombras”, en *Anuario da Facultade de Dereito da Facultade da Coruña*, nº 8, año 2004, pp. 186 – 187; El Mismo: “Los delitos contra la Seguridad Social en los ordenamientos europeos continentales. Notas de derecho comparado”, en *Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal*, Vol. VII, nº 12, 2001, pp. 329 y ss.; y El Mismo, en Quintero Olivares / Morales Prats (coords.), *La protección penal del patrimonio de la Seguridad Social... cit.*, pp. 1052 – 1053.

⁶⁰⁸ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 166.

instrumentales responde a una opción “disfuncional desde el punto de vista de la eficacia preventiva, aun cuando pretendidamente funcional en el aspecto recaudatorio”, que, en definitiva, hace primar el interés recaudatorio propio de la Administración⁶⁰⁹. También BOIX REIG / MIRA BENAVENT opinan que la amplitud de los beneficiosos efectos que se derivan de la regularización “demuestra la voluntad del legislador de primar la función recaudatoria en detrimento de la operatividad del Derecho Penal”⁶¹⁰.

Según este sector, con la amplitud de los beneficiosos efectos de la regularización, más que prevenirse (función de prevención del Derecho penal), se estaría incentivando el fraude, pues el sujeto defraudador podría contar con la certeza de que si regulariza, no se verá sancionado ni tan siquiera por determinados delitos instrumentales cometidos, lo que haría decaer también los intereses propios del orden penal⁶¹¹.

Partiendo también de una visión crítica, MUÑOZ CONDE intenta buscar una explicación penal a esta amplitud de la cláusula de regularización. El autor, en una interpretación restrictiva, entiende que la exención de pena por falsedades e irregularidades contables solo debe resultar admisible “en la medida en que dichas falsedades carezcan de autonomía punitiva frente a los delitos contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social”, pues “parece realmente excesivo [...] que, por ej., una falsedad en documento público u oficial pueda quedar exenta de pena por el hecho de que se haya utilizado para llevar a cabo un fraude fiscal que luego se regulariza”. MUÑOZ CONDE considera que no es posible sostener que en la falsedad instrumental desaparezca también la voluntad defraudadora y con ello la responsabilidad penal: “una cosa es que [...] se conceda la impunidad al ‘contribuyente tardío’, y otra que se dejen exentas de pena también las maniobras fraudulentas premeditadas y persistentes [...]

⁶⁰⁹ MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., pp. 145 – 146..

⁶¹⁰ BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 91.

⁶¹¹ En este sentido: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 178, advierte sobre el peligro que genera la regularización así comprendida, toda vez que con la misma se estarían produciendo efectos contraproducentes en relación con la prevención general y especial de delitos: la norma podría incentivar a delinquir, en vez de prevenir tales conductas. También SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 159, entiende que con la amplitud de esta cláusula se produce un “alentamiento del fraude”. Coincide también IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 197, advirtiendo además del “ínfimo riesgo de descubrimiento de la criminalidad tributaria”.

que quedarían absurdamente privilegiadas cuando se realicen para defraudar”. Si no se interpretan restrictivamente estos extremos de la norma entonces, a juicio de este autor, podrá afirmarse que la misma deviene contraria a los más elementales principios del Derecho penal, pues, en definitiva, “con ello quizás se consiga una mayor eficacia recaudatoria, pero a costa de una mala y criticada política criminal”⁶¹².

En suma: según entienden estos autores, con determinados extremos que subyacen en la figura de la regularización pudieran ponerse en tela de juicio las potencialidades preventivo – generales de la norma. Con esta amplitud, la cláusula estaría lanzando un mensaje que cuestionaría el carácter naturalmente coactivo de la norma penal, la obligatoriedad de perseguir delitos, y la inquebrantabilidad de los bienes jurídicos tutelados por el Derecho. Si lo anterior es así, entonces deberá recurrirse a una explicación en términos político – fiscales, es decir, se habrá de reconocer que el legislador, a la hora de establecer el mecanismo de la regularización, ha prestado atención a la garantía de otras finalidades distintas a las puramente penales; finalidades, en definitiva, político – fiscales⁶¹³. No obstante, cuando analicemos la fundamentación penal comprobaremos si realmente estos argumentos conducen en todo caso a asumir una fundamentación de corte político – fiscal o, por el contrario, pueden ser contrarrestados de algún modo y permitir todavía una exégesis de la cláusula en términos penales.

3. Crítica a la tesis político – fiscal: el riesgo de instrumentalización; la necesidad de superar el *filtro valorativo* del Derecho penal.

Como se ha podido comprobar, en los postulados sostenidos por este sector doctrinal subyace una explicación de la regularización apoyada en razones de tipo

⁶¹² MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 18ª edición, revisada y puesta al día, Valencia, 2010, pp. 1062 – 1063. Hemos considerado conveniente traer a colación en este momento el argumento del autor, que a pesar de poder constituir una vía interpretativa que permita un mejor entendimiento de la cláusula desde el punto de vista jurídico – penal (cuestión que retomaremos *infra*, más adelante en esta investigación), creemos pone de relieve un pensamiento crítico con este extremo normativo relativo a la exención de pena por determinados delitos instrumentales al fraude. Por lo demás, nos referimos a la edición de 2010 (18ª edición) del manual de este autor, toda vez que en posteriores ediciones de dicha obra se han omitido las referencias acabadas de exponer.

⁶¹³ En este sentido: BRANDRARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 24. Vid. tb.: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 195.

extrapenal, tendentes a alcanzar objetivos de política fiscal o recaudatoria mediante el recurso al poderoso arma que constituye el Derecho penal. Esto ha conducido a otro destacado sector de la doctrina a criticar duramente la posición que ha sido expuesta, huyendo de una explicación de la norma del art. 307,3 CP. desde una óptica político – fiscal. Y ello porque se entiende que con el mantenimiento de las tesis fiscalistas se estaría instrumentalizando el Derecho penal, concibiéndose al mismo como un mero vehículo carente de contenido, dirigido exclusivamente a la consecución de otros objetivos bien distintos a los suyos propios. Según estas teorías, la regularización constituiría un mecanismo “transformado en una recompensa excepcional, en un indulto anticipado, respecto de un hecho delictivo perfectamente consumado y agotado”⁶¹⁴.

Esta doctrina lleva razón al afirmar que si la regularización se explica únicamente desde postulados fiscales – puros entonces el Derecho penal queda degradado (en el supuesto contemplado en el art. 307,3 CP.), al estatus de “mero instrumento” al servicio de la recaudación de cotizaciones⁶¹⁵. Esta afirmación parece que constituye una realidad obvia. Para algunos autores como QUERALT JIMÉNEZ no obstante esta instrumentalización no tiene porqué suponer una manipulación ilegítima del Derecho penal, toda vez que se concibe que en una sociedad democrática como la nuestra se hace posible una intervención económica desde todos los ámbitos, incluido el penal⁶¹⁶. Según esta última línea de pensamiento, como dice MORALES PRATS, “el recurso al Derecho penal no es la panacea para colmar los fines y necesidades recaudatorias”⁶¹⁷. Sin embargo, no parece que pueda quitársele razón a aquél grupo de autores que advierte sobre el riesgo de instrumentalización del Derecho penal si se concibe a la cláusula de regularización como una forma más de recaudación, al servicio de la Seguridad Social. Con una fundamentación político – fiscal – pura se estaría diciendo que el Derecho penal únicamente perseguiría un interés de cobro de lo adeudado, lo que se traduce en una renuncia a sus propios principios y a la obligación

⁶¹⁴ Así: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 196.

⁶¹⁵ BRANDARIZ GARCÍA, *La criminalización de las defraudaciones a la Seguridad Social en el ámbito del Derecho comparado... cit.*, p. 187. En semejante sentido: LICHTMANN, D.: “La extinción de la acción penal por pago en los delitos tributarios. ¿Política criminal o económica?”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, pp. 2102 – 2103.

⁶¹⁶ QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 814; y El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 177.

⁶¹⁷ MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 1078.

pública de perseguir penalmente todos los delitos⁶¹⁸. Como expresa IGLESIAS RÍO, “las tesis fiscales son acusadas de sobredimensionar unilateralmente la consecución de objetivos económicos a costa de renunciar al postulado de perseguir el injusto (en principio inderogable en un Estado de Derecho), en lo que parecería responder al viejo aforismo ‘el fin justifica los medios’”⁶¹⁹. También en el sistema italiano la doctrina se ha manifestado crítica con este tipo de teorías; como ha entendido CARBONE, la regularización así explicada constituiría un claro ejemplo de deflación del sistema penal en favor de una mejor eficiencia de la actuación recaudatoria de la Seguridad Social⁶²⁰.

La figura de la regularización explicada fiscalmente, sería así un ejemplo patente del proceso de administrativización sufrido por el Derecho penal ante este tipo de delitos: ésta se dirigiría a la protección de ciertas políticas sectoriales que sin embargo no resultan plenamente justificadas desde el punto de vista del Derecho penal⁶²¹. De este modo podría considerarse al instituto de la regularización como un auténtico “cuerpo extraño” en el conjunto del Código Penal⁶²². Sentado lo anterior podemos preguntarnos entonces si no sería más idóneo abandonar el instrumento penal y ubicar las infracciones contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el seno del Derecho Administrativo⁶²³. Como advierte SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, “llega el momento de plantearse si es adecuado el recurso al Derecho penal o, allá donde no sea posible percibir indicios de suficiente merecimiento y necesidad de pena, será más conveniente, por más eficaz y eficiente, confiarlo al Derecho Administrativo

⁶¹⁸ En estos términos: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 195; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 290. En idéntico sentido: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 577; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 136.

⁶¹⁹ IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, pp. 290 – 291; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 75.

⁶²⁰ CARBONE, D.: “Diritto penale previdenziale: reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali”, en *Foro Italiano*, Vol. II, 1998, p. 254.

⁶²¹ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 69 – 70, y 182.

⁶²² SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 152. En contra sin embargo: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 230; el autor considera, desde la defensa de una fundamentación de tipo jurídico – penal, que “más que un cuerpo extraño, la autodenuncia se alza (...) como una disposición moderna que trata de sustituir la pena como castigo a favor de un pensamiento reparador”.

⁶²³ Esta fue la postura inicialmente mantenida por: FERNÁNDEZ ALBOR, *Estudios sobre criminalidad económica, cit.*, p. 106.

sancionador”⁶²⁴. No es en modo alguno desdeñable tal posición: la propia exención de pena puede tener mejor acomodo en un Derecho administrativo, en el que sí parecen más fácilmente asumibles ciertos criterios de oportunidad, que en un Derecho penal cuya obligación es la persecución del crimen y la protección de determinados bienes jurídicos⁶²⁵. Todo ello siempre y cuando se mantenga una tesis político – fiscal pura o neta, es decir, cuando se considere, como hace un sector de la doctrina, que la cláusula de regularización no puede sostenerse en fundamentos de tipo penal.

En la actualidad parece algo prácticamente indiscutible que el Derecho penal tiende a hacerse cargo de ciertos problemas que en principio no le corresponden (lo que se ha venido a denominar “expansión del Derecho penal”). Sin embargo, como argumenta SANTANA VEGA recogiendo el pensamiento de ROXIN, “en los Estados sociales se aprecia ‘una fácil huida hacia el Derecho penal’. Pero lo que no parece correcto es querer compensar esta situación, [...] por ‘una fácil escapada’ a través del principio de oportunidad”⁶²⁶. Cuando el legislador penal pasa a tener en cuenta principios como el de oportunidad, se corre el serio peligro de hacer franqueable el Derecho penal a la política del Estado⁶²⁷. Sin embargo, esta afirmación debe matizarse, pues, como afirma CONTRERAS ALFARO, la acogida de criterios de oportunidad en Derecho penal puede ser beneficiosa para éste “mientras no se traduzca en un sacrificio de las víctimas potenciales por la disminución del efecto disuasivo de las penas; puesto que una variación de las consecuencias del delito en estos términos significaría un aumento de probabilidades de que se opte por la alternativa criminosa, especialmente si se trata de delitos económico – patrimoniales”⁶²⁸.

⁶²⁴ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, en Corcoy Bidasolo (dir.), Lara González (coord.), *Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal*, cit., p. 258.

⁶²⁵ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, en Corcoy Bidasolo (dir.), Lara González (coord.), *Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal*, cit., p. 258. Por su parte, como explica ADRIASOLA, G.: “Legitimidad de la intervención del Derecho penal en la actividad económica”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico*, Tomo I, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, p. 109, por algunos autores incluso se ha planteado la posibilidad de que la tutela de este tipo de actuaciones quede a cargo de un “Derecho intermedio” o un “Derecho administrativo – penal”, tendiendo a la descriminalización de ciertas conductas (en particular, destaca el autor la escuela de Frankfurt).

⁶²⁶ SANTANA VEGA, *Principio de oportunidad y sistema penal*, cit., p. 112.

⁶²⁷ *Ibidem.*, p. 115.

⁶²⁸ CONTRERAS ALFARO, *Corrupción y principio de oportunidad penal... cit.*, p. 37.

Este conjunto de críticas, reconducibles en síntesis a la idea de peligro por instrumentalización del Derecho penal, son las que, con razón, mueven a un importante sector de la doctrina a formular fundamentaciones que se desarrollan dentro del círculo del Ordenamiento jurídico – penal, pues sólo así quedaría plenamente justificado el establecimiento de la cláusula de regularización en el seno del Código Penal.

Todo lo expuesto hasta el momento se encuentra en estrecha conexión con la idea de que el Derecho penal, por medio de la categoría de la *punibilidad*, pueda hacerse cargo o no de determinadas cuestiones extrapenales. Como se dijo en la introducción a este Capítulo, un sector de la doctrina admite que las instituciones integrantes de la *punibilidad* pueden encontrarse fundamentadas en razones de política – jurídica general; de este modo, determinadas cláusulas resultarían explicables en atención a consideraciones extrapenales, propias de otros sectores del Ordenamiento Jurídico⁶²⁹. Extrapolando esto al caso de la regularización del art. 307,3 CP., no habría problema en afirmar que la misma quedase fundamentada exclusivamente en consideraciones político – fiscales tendentes a hacer efectiva la recaudación (interés, en principio, inherente a la Seguridad Social, y por tanto extrapenal).

De este grupo, sin embargo, se desliga otro sector doctrinal que advierte sobre la imposibilidad de diferenciar entre política – jurídica general (por tanto, extrapenal) y política – criminal, pues según se aduce, toda vez que el Derecho penal ha seleccionado ciertas consideraciones de tipo extrapenal y las ha insertado en la categoría de la *punibilidad*, entonces las mismas adquieren ya un carácter político – criminal, propiamente penal, pues se las tiene en cuenta como modo de lucha contra un determinado tipo de criminalidad⁶³⁰. En este sentido entiende GARCÍA PÉREZ que “en

⁶²⁹ Así, v. gr.: ROXIN, *Derecho penal. Parte general...* cit., pp. 977 y ss.; POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 448; y LUZÓN PEÑA, en Díez Ripollés, Romeo Casabona, Gracia Martín, Higuera Guimerá, *La punibilidad*, cit., p. 834 (si bien este último admitiendo un fundamento mixto: político – criminal y político – jurídico). Debemos aclarar, no obstante, que la teoría defendida por ROXIN, considerando que las circunstancias insertas en la *punibilidad* se apoyan en consideraciones político – jurídicas generales (o extrapenales), sólo es coherente si, como hace este autor, se mantiene la incidencia de la política criminal en las categorías configuradoras del delito, esto es, en el injusto culpable, que a juicio del propio ROXIN deben estar orientadas teleológicamente según los objetivos políticocriminales del Estado (vid.: El Mismo, pp. 216 y ss.). Siendo esto así, para la marginal categoría de la *punibilidad* sólo quedarían reservadas las razones político – jurídicas extrapenales, que serían las que fundamentarían las distintas cláusulas pertenecientes a este nivel.

⁶³⁰ Al respecto, vid.: BACIGALUPO, *El error sobre las excusas absolutorias*, cit., p. 6; DÍEZ RIPOLLÉS, *La categoría de la antijuridicidad en Derecho penal*, cit., p. 781; y GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., pp. 313 y ss.

el Derecho penal no hay espacio para distinguir entre unos criterios basados en la política criminal y otros referidos a la política jurídica, puesto que [...] cualquier criterio que afecte a la configuración de las consecuencias jurídicas o a la decisión de si se recurre a la pena pertenece a la política criminal”⁶³¹. También BACIGALUPO considera que no es posible una distinción total entre política – jurídica y política – criminal, pese a lo poco preciso del empleo de ambos criterios; a juicio de este autor “la punibilidad de un comportamiento es en primera línea una cuestión jurídico – penal por excelencia”⁶³². Más claro, incluso, aparece este pensamiento en DÍEZ RIPOLLÉS, quien considera que los componentes de oportunidad que influyen en el delito “pueden tener un origen extrapenal o penal supraespecífico [...]. En cualquier caso, ese diferenciado origen no puede dar pie a una pretendida contraposición entre reflexiones de política jurídica y reflexiones de política criminal”. De este modo, cuando las consideraciones extrapenales se integran en el marco del Derecho penal, las mismas “pasan a ser sin excepción contenidos politicocriminales y no meramente politicojurídicos”⁶³³. Según DÍEZ RIPOLLÉS, sin que la punibilidad acabe siendo un cajón de sastre donde pueda tener cabida todo aquello que no resulte fundamentado en las categorías de la teoría del delito, no debe hacerse distinción absoluta entre intereses político – jurídicos y político – criminales estrictos⁶³⁴.

En nuestra opinión, es claro que el Derecho penal no puede ser en modo alguno ajeno al contenido de otras ramas del Ordenamiento Jurídico: éste es único en su conjunto⁶³⁵. En este sentido, le asiste toda la razón a aquellos autores que, como QUERALT JIMÉNEZ, señalan que en un sistema democrático las funciones de intervención sociopolítica, económica o financiera “adquieren una relevancia positiva en la solución o, cuando menos, conducción, de los conflictos, cuya índole, intensidad y número, evolucionan y varían sin cesar”, lo que legitima la intervención del Derecho

⁶³¹ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., p. 313.

⁶³² BACIGALUPO, *El error sobre las excusas absolutorias*, cit., p. 6.

⁶³³ DÍEZ RIPOLLÉS, *La categoría de la antijuridicidad en Derecho penal*, cit., p. 781.

⁶³⁴ *Ibidem.*, p. 787.

⁶³⁵ Más, si cabe, en el caso del Derecho penal económico. Como ha señalado TIEDEMANN “apenas podría negarse hoy en día la afirmación de que los tipos penales del Derecho Penal económico dependen, en gran medida, de la configuración del *sistema económico* y, en ese sentido, en sintonía con la constitución económica y la política económica, presentan características tanto políticas como otras que son reflejo de la configuración del sistema económico” (vid.: TIEDEMANN, K.: “Presente y futuro del Derecho Penal económico”, en *Discurso de Investidura de Doctor Honoris Causa Klaus Tiedemann*, Ed. Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1992, p. 25).

penal también en estos sectores⁶³⁶. Es factible, por tanto, que las consideraciones extrapenales se imbriquen con el Derecho penal y se adentren en el mismo: como subraya PEDREIRA GONZÁLEZ, parafraseando a BLOY, el Ordenamiento penal no obedece únicamente a su propia legitimidad, como si de una suerte de microcosmos se tratase, sino que en ocasiones el mismo se imbrica con determinadas consideraciones extrapenales (en nuestro caso, de tipo recaudatorio), que requieren de una ponderación de intereses⁶³⁷. No pretendemos por tanto criticar la existencia de ciertas políticas económicas en el seno del Derecho penal, sino más bien reflejar la problemática que se genera a partir de la utilización de este Derecho, el penal, como mero instrumento al servicio de dichos fines, obviándose de este modo determinados principios basilares del mismo⁶³⁸.

Siendo esto así, nos encontramos con un problema de primer orden que queremos expresar con el siguiente interrogante: ¿cuál es el límite a la incorporación de consideraciones y objetivos extrapenales en el seno del Derecho penal? De no ponerse coto a este modo de proceder, el Derecho penal podría acabar haciéndose cargo de multitud de cuestiones ajenas a sus propios fines configuradores, convirtiéndose en un mero instrumento orientado a la consecución de metas y objetivos propios de otros sectores del Ordenamiento. Si la fundamentación de una determinada cláusula se identifica con un interés netamente extrapenal, sin que la entrada de estos intereses se vea limitada en modo alguno, se diluye el carácter coactivo de la norma penal, la obligatoriedad de perseguir el crimen, la inquebrantabilidad del Ordenamiento Jurídico y la protección de la intangibilidad de los bienes jurídicos, poniéndose con todo ello en entredicho la función preventiva que le corresponde, ahora sí, al Derecho penal⁶³⁹. En el concreto caso de la regularización, de entenderse que el Derecho penal asume, sin mayor justificación, la función del cobro de las cantidades adeudadas (lo que es propio del orden fiscal de la Seguridad Social), entonces, como advierte IGLESIAS RÍO

⁶³⁶ QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 814.

⁶³⁷ PEDREIRA GONZÁLEZ, F. M.: *La prescripción de los delitos y de las faltas. Doctrina y jurisprudencia*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2004, p. 154.

⁶³⁸ En estos términos: LICHTMANN, en Rubinska / Shurjin Almenar, *La extinción de la acción penal por pago en los delitos tributarios. ¿Política criminal o económica?*, cit., p. 2102.

⁶³⁹ En este sentido: BRANDRARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 24; e IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 195.

utilizando las palabras de STRECK, “el Estado vende la sanción penal a cambio de dinero fiscal”⁶⁴⁰.

Admitir que el Derecho penal está directamente conectado a determinadas consideraciones extrapenales (por ejemplo, en el caso de la regularización, de tipo fiscal), no conlleva autorizar al legislador a transferir de forma automática la función propia de otras ramas del Ordenamiento al seno del Derecho penal, que tiene sus propios cometidos. El Derecho penal puede acoger una *finalidad* extrapenal, pero siempre que lo haga en consonancia con sus propios postulados, y no a costa de éstos, esto es: bajo una *fundamentación* propiamente penal⁶⁴¹. En palabras de BLANCO LOZANO “el afán recaudatorio de las arcas del Estado no debe primar sobre los más elementales principios técnico – penales y jurídico – criminales”⁶⁴². En este sentido, como bien advierte TIRADO ESTRADA, la valoración de las instituciones que, como la cláusula de regularización, se integran en la categoría de la punibilidad debe hacerse “al socaire de los principios que rigen el ordenamiento jurídico – penal”⁶⁴³. También en esta dirección alerta BACIGALUPO señalando que “la política criminal de la recaudación tiene límites, que provienen básicamente del equilibrio entre justicia y utilidad en el marco del derecho penal, exigido por la conciencia jurídica de la sociedad”⁶⁴⁴.

A nuestro modo de ver, para que un determinado fin extrapenal pase a formar parte del Derecho penal es necesario que supere el *filtro valorativo* de éste, esto es, que dicho fin se recubra de una fundamentación penal o político – criminal, en virtud de la cual pueda hablarse, ahora sí, de un interés propiamente penal. Sólo así puede ponerse límite a la posibilidad de que el Derecho penal asuma, sin mayores justificaciones, cualquier tipo de finalidad extrapenal, lo que supondría, como decimos, una auténtica instrumentalización y una perversión del mismo y de sus propios fines. Tan sólo un examen circunstanciado de la cláusula concreta perteneciente al nivel de la punibilidad puede indicarnos si se ha superado ese *filtro valorativo* o no, pues en esta tarea pueden

⁶⁴⁰ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 195.

⁶⁴¹ Sobre la relevante distinción entre *finalidad* y *fundamento* de la norma de la regularización volveremos más adelante en este trabajo.

⁶⁴² BLANCO LOZANO, *Tratado de Derecho penal español, Tomo II; El sistema de la parte especial; Volumen 2... cit.*, p. 52.

⁶⁴³ TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención... cit.*, p. 4.

⁶⁴⁴ BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 5.

intervenir diversas razones por las que finalmente se pueda concluir afirmando que una determinada institución, aún persiguiendo una finalidad extrapenal, resulta fundamentada penalmente⁶⁴⁵ (por ejemplo, fundamentos basados en la idea de *reparación penal* de la víctima, supuestos de menor merecimiento o necesidad de pena, existencia de mecanismos menos lesivos que la sanción penal, cumplimiento o salvaguarda de los fines preventivos de la pena, protección efectiva o real, aún a posteriori, del bien jurídico protegido...)⁶⁴⁶. En el caso concreto de la regularización habrá de comprobarse si la misma puede concebirse no ya como mecanismo dirigido a la *recaudación* (interés político – fiscal), sino, de una forma amplia, como un instrumento dirigido a la salvaguarda efectiva “a posteriori” de la *función recaudatoria* de la Seguridad Social, que es el bien jurídico tutelado por la norma, tal y como defendimos en el Capítulo I de este trabajo (por ejemplo, como forma especial de reparación que da cumplimiento a las necesidades preventivas). Si ello es así, entonces la cláusula habrá superado el *filtro valorativo* del Derecho penal, constituyendo una herramienta políticocriminalmente orientada a la consecución de objetivos que interesan al Derecho penal.

Como recoge MENDES DE CARVALHO “al determinar la exclusión o atenuación de la pena en virtud de consideraciones político – criminales, lo que hace el Derecho penal es también seleccionar con base en valoraciones jurídico – penales los

⁶⁴⁵ Por no ser objeto de este trabajo, y por correr el peligro de exceder de sus límites, no podemos aquí elaborar una teoría general sobre esta cuestión, que debe limitarse al supuesto concreto de la cláusula de regularización del art. 307,3 CP.

⁶⁴⁶ A modo de ejemplo puede citarse a FARALDO CABANA, para quien la apelación a fines extrapenales para fundamentar una causa de levantamiento de pena, “se ve limitada por el respeto a los fines de la pena, que no pueden ser menospreciados por necesidades instrumentales o contingentes del legislador”; vid.: FARALDO CABANA, P.: *Las causas de levantamiento de la pena*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 103; y La Misma, “El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos: las causas de levantamiento de la pena”, en *Revista Peruana de Ciencias Penales*, n.º. 10, año V, p. 139. Por su parte, MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 434, considera que las categorías pertenecientes a la punibilidad no pueden desprenderse de la función protectora de bienes jurídicos que le corresponde al Derecho penal en virtud del principio de ofensividad o lesividad (*nullum crimen sine iniuria*). De este modo, señala la autora, “los supuestos de exención de pena no pueden dar lugar a un menoscabo de la mencionada función, es decir, no deben comprometer la eficacia de la protección de los bienes jurídicos que realiza el Derecho penal a través de sus normas”. En este último sentido podría decirse entonces que si la cláusula de regularización supone un mecanismo (amplio) de protección o salvaguarda *efectiva* (aún a posteriori, por ejemplo preservando la función preventiva de la norma) del bien jurídico tutelado por el delito de defraudación, esto es, la función recaudatoria, entonces la institución, aún pudiendo responder a *finalidades* extrapenales, de tipo fiscal o recaudatorio, quedaría explicada en razones propiamente penales, pues habría superado el *filtro valorativo* de éste. La diferencia es esencial: no es lo mismo decir que la razón de ser de la regularización es hacer efectivo el cobro de una deuda (recaudar), que afirmar que la misma pretende salvaguardar un bien jurídico – penal (la función recaudatoria).

supuestos en los que la imposición de una pena o la aplicación de la misma en su totalidad no resulta adecuada por razones de conveniencia u oportunidad, por ejemplo, razones que pueden perfectamente encontrar su origen en otros sectores del ordenamiento jurídico. Ahora bien, eso no implica que dichos intereses sean incompatibles o contrapuestos a los criterios político – criminales y que deba existir, por consiguiente, una separación tajante entre éstos y los criterios de política – jurídica. Lo que sí se puede deducir, en tales situaciones, es que determinados intereses, estrechamente conectados a otros sectores del ordenamiento, han pasado por el ‘filtro valorativo’ del Derecho penal, que al decidir por la exención de la pena o su atenuación incorpora dichos contenidos a la política criminal”⁶⁴⁷. De este modo, superado ese *filtro valorativo*, el Derecho penal queda autorizado a acoger determinados *fin*es extrapenales, pues ya lo hace con base en sus propias valoraciones; si esto es así, puede hablarse ya, en concreto, de consideraciones propiamente penales.

Expuesto todo lo anterior, es momento de analizar si existen datos suficientes que acrediten que la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, al integrarse en el seno del Código Penal, pasa de ser un interés meramente extrapenal (fiscal) y resulta explicable en atención a consideraciones propiamente político – criminales o penales, habiendo superado el *filtro valorativo* del Derecho penal y, por tanto, respondiendo a una fundamentación propiamente penal.

III. LA FUNDAMENTACIÓN PENAL.

1. Introducción.

El riesgo de instrumentalización del Derecho penal que supondría la asunción de una tesis político – fiscal ha movido a un importante sector de la doctrina a indagar en una fundamentación que se mueva en paralelo a los postulados y principios propios del Derecho penal.

La propia pertenencia al Código Penal de la cláusula de regularización exigía, como dijimos *supra*, que la norma hubiese superado el *filtro valorativo* del Derecho penal, esto es, que la misma resultase fundamentada en razones o intereses propios del orden

⁶⁴⁷ MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 425.

penal. Si ello no fuese así, entonces la institución pudiera concebirse como un cuerpo extraño en el seno del propio Código, toda vez que la misma no resultaría explicable desde los principios y finalidades del Derecho penal. Como advertía TIRADO ESTRADA, no es posible transferir el significado de conceptos e instituciones propias de otras ramas del Ordenamiento Jurídico al Derecho penal de forma automática: la valoración de la regularización debe hacerse “al socaire de los principios que rigen el ordenamiento jurídico – penal”⁶⁴⁸. La doctrina ha querido indagar en este último aspecto en un intento de justificar la previsión de la figura en el Código Penal⁶⁴⁹. También la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido entendiendo que la cláusula de regularización no puede apoyarse de un modo exclusivo en fundamentaciones de tipo fiscal, sino que la explicación de ésta debe producirse desde la óptica del Derecho penal⁶⁵⁰.

El seguimiento de esta línea de fundamentación viene motivado, pues, por la resistencia de la doctrina a asumir las tesis fiscales puras, en tanto éstas sobredimensionan unilateralmente la consecución de objetivos económicos a costa de renunciar a la persecución del injusto penal⁶⁵¹. Se concibe así, como hace FARALDO CABANA, que “sólo desde una perspectiva estrictamente jurídico – penal [...] es posible encuadrar las causas de levantamiento de la pena en el sistema normativo del Derecho penal”⁶⁵².

Además de las razones anteriores, los partidarios de una fundamentación penal advierten también sobre las carencias de la fundamentación político – fiscal a la hora de explicar ciertos extremos de la norma, como la previsión de las denominadas “causas de

⁶⁴⁸ TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención...* cit., p. 4.

⁶⁴⁹ Sobre ello vid.: FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria...* cit., p. 54; BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 29; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 665.

⁶⁵⁰ En este sentido ya se pronunció el ATS de 19 de julio de 1997, Sala 2ª, FJ. 12º, (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/7842), cuando se entendió que la regularización “se apoya en la idea de una reparación que hace disminuir la trascendencia del hecho [...] contenida en normas de evidente fondo jurídico – penal”. En idéntico sentido: STS de 28 de octubre de 1997, Sala 2ª, FJ. 41º, (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/7843), STS de 3 de abril de 2003, Sala 2ª, FJ. 12º, (Westlaw Aranzadi, RJ 2003/3989). También parecen dirigirse en el sentido apuntado las resoluciones siguientes: STS de 30 de octubre de 2001, Sala 2ª, FJ. 9º, (Westlaw Aranzadi, RJ 2001/9089), y la STS de 2 de junio de 2005, Sala 2ª, FJ. 44º, (Westlaw Aranzadi, RJ 2005/1016).

⁶⁵¹ Sobre ello vid.: IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria...* cit., pp. 290 – 291.

⁶⁵² FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 115.

bloqueo”, momento hasta el cual se puede acceder a la exención de responsabilidad penal con la regularización. Se señala que sólo una fundamentación penal puede explicar la inclusión de estas *cláusulas de cierre*, pues de mantenerse un fundamento esencialmente fiscal no se podría justificar por qué se prevé un límite temporal a la regularización: si la pretensión es tan sólo el cobro de las cuotas defraudadas, entonces no se entiende por qué limitar a un tiempo determinado la posibilidad de regularizar⁶⁵³. En opinión de BRANDÁRIZ GARCÍA, también desde la óptica del derecho comparado resultaría aconsejable predicar una fundamentación penal de la cláusula de regularización en nuestro Código Penal, en atención a los límites temporales previstos. Y ello porque la mayor parte de los Ordenamientos Jurídicos de los países de nuestro entorno, a excepción de Alemania y Brasil, no prevén cláusulas de bloqueo semejantes a las que se recogen en el Código Penal español, sino que van más allá y permiten la regularización hasta momentos muy avanzados del proceso penal, o incluso hasta la conclusión de éste. Lo anterior, según el autor, pone de manifiesto que la intención del legislador en estos países ha sido la de hacer primar un interés eminentemente fiscal, al contrario de lo que ocurre en España, en que la incorporación de unos estrechos márgenes temporales abriría paso a una fundamentación de corte jurídico – penal⁶⁵⁴.

Este es el caso, por ejemplo, del Ordenamiento italiano, en el que el art. 2,1 bis de la Ley 638/1983, de 11 de noviembre, de medidas urgentes en materia de Seguridad Social y de contención del gasto publico (reguladora del delito de fraude contra la Seguridad

⁶⁵³ Advierten sobre esto: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 125; BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 30; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 72; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 665; IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 291; y FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos... cit.*, p. 135.

⁶⁵⁴ BRANDÁRIZ GARCÍA, en Quintero Olivares / Morales Prats (coords.), *La protección penal del patrimonio de la Seguridad Social... cit.*, pp. 1052 – 1053; y El Mismo, *La criminalización de las defraudaciones a la Seguridad Social en el ámbito del Derecho comparado... cit.*, pp. 186 – 187. Sin embargo, el argumento de este autor pudiera relativizarse tras la entrada en vigor de la LO. 7/2012, de 27 de diciembre, en la que se introduce, por vía del art. 307,5 CP., una *posibilidad* de atenuación de la pena al sujeto que reconoce y paga la deuda antes del transcurso de un plazo temporal (fijado en dos meses) desde la citación del sujeto como imputado. Reza este precepto lo siguiente: “los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado frente a la Seguridad Social o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, satisfaga la deuda con la Seguridad Social y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del deudor a la Seguridad Social o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado frente a la Seguridad Social o de otros responsables del delito”.

Social respecto de las cuotas del trabajador, y de la causa de anulación de la pena para este injusto⁶⁵⁵), establece un plazo máximo de tres meses para el abono de la deuda a contar desde el requerimiento administrativo del pago o bien desde la notificación del descubrimiento de la infracción por parte de la Administración⁶⁵⁶, para que el sujeto pueda beneficiarse de la no – punibilidad⁶⁵⁷. Autores como MINGHELLI⁶⁵⁸ o MUCCIARELLI⁶⁵⁹ se han manifestado críticos con esta regulación, entendiendo que con la misma la norma penal se ve degradada a un mero instrumento auxiliador de funciones recaudatorias que corresponden a la Administración de la Seguridad Social, en lo que constituye la crítica principal a la teoría fiscalista expuesta por nosotros mas arriba⁶⁶⁰. Acudiendo al Derecho comparado, por tanto, es posible indagar en la construcción de un fundamento penal de la cláusula de regularización en nuestra legislación, al menos con mayor facilidad que en otras regulaciones en las que, como ocurre en el caso italiano, puede afirmarse sin ningún género de dudas la primacía de un interés eminentemente recaudatorio, al no existir causas de bloqueo como las establecidas en el art. 307,3 CP. y permitirse una regularización dudosamente “voluntaria” dentro del plazo de tres meses siguientes al *descubrimiento* del hecho (ello sin perder de vista que en el caso italiano los delitos contra la Seguridad Social, así

⁶⁵⁵ Pues, recordemos que, en la legislación italiana, existe otra figura que sanciona el fraude contra la Seguridad Social por omisión “genérica” de las obligaciones de cotización del empresario, en el art. 37 de la Ley 689/1981 (que, sin embargo, contempla una mera menor a la de la normativa citada, lo que conduce a la aplicación del art. 2,1 bis de la Ley 638/1983 a la que nos hemos referido en el texto, en supuestos de omisión de cotización de la cuota obrera).

⁶⁵⁶ Como ha señalado CARBONE, en el transcurso de esos tres meses sin abono de la deuda, el fiscal debe proceder rápidamente a iniciar las acciones legales que correspondan. Vid.: CARBONE, D.: “Diritto penale previdenziale: reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali”, en *Foro Italiano*, Vol. II, 1998, p. 254. Sobre cuestiones relacionadas con el cómputo de estos tres meses, vid.: IORIO, A., MECCA, S.: “Rilevanza penale del lavoro nero: aspetti previdenziali e tributari”, en *Fisco*, 2011, (Banche dati n°. 4854).

⁶⁵⁷ Señala el art. 2,1 bis de la citada normativa lo siguiente: “L’omesso versamento delle ritenute di cui al comma 1 è punito con la reclusione fino a tre anni e con la multa fino a lire due milioni. Il datore di lavoro non è punibile se provvede al versamento entro il termine di tre mesi dalla contestazione o dalla notifica dell’avvenuto accertamento della violazione”. En español: “la falta de ingreso de las cuotas retenidas mencionadas en el apartado 1 será castigada con pena de prisión de hasta tres años y multa de hasta dos millones de liras. El empleador no será sancionado si procede a ingresar la cuota en un plazo de tres meses desde el requerimiento o la notificación del descubrimiento del incumplimiento”.

⁶⁵⁸ MINGHELLI, *Appunti sul delitto di omesso versamento... cit.*, pp. 438 y ss.

⁶⁵⁹ MUCCIARELLI, en VV. AA., *Sicurezza sociale... cit.*, p. 305.

⁶⁶⁰ En los términos empleados por CARBONE, *Diritto penale previdenziale... cit.*, p. 254, se trata de una deflación del sistema penal en pro de una mayor eficacia del sistema recaudatorio de la Seguridad Social.

como su cláusula de regularización, se encuentran regulados en una Ley especial, y no forman parte del cuerpo normativo del Código Penal).

La doctrina que defiende una fundamentación esencialmente penal de la regularización toma como punto de partida el estudio de dos clases de comportamiento postdelictivo previstos en la Parte General de nuestro Código Penal: el desistimiento de la tentativa y la atenuante de reparación del daño. Ambas dos, al operar levantando o atenuando la pena de un delito, y supeditando tal consecuencia a la ejecución, por parte del sujeto, de un determinado comportamiento postdelictivo de carácter positivo, guardan cierta semejanza con el instituto de la regularización, que resultaría de este modo explicable en atención a los fundamentos sustentáculos de las citadas figuras⁶⁶¹. Este ha de ser, pues, nuestro punto de referencia: el análisis del fundamento que inspira la figura del desistimiento de la tentativa (art. 16,2 CP.) y de reparación del daño (art. 21,5º CP.), con objeto de dilucidar con precisión el fundamento de la cláusula de regularización (art. 307,3 CP.).

2. El fundamento de la regularización en analogía con el fundamento del desistimiento en la tentativa.

2.1. Introducción.

De *lege data* algunos autores han interpretado que la existencia de un delito de defraudación consumado cuando entra en juego la cláusula de regularización del art. 307,3 CP. no constituye un obstáculo insalvable a la hora de trasladar a la regularización los planteamientos dogmáticos del desistimiento en la tentativa del art. 16,2 CP⁶⁶². La existencia de un delito consumado cuando se lleva a cabo la regularización impide en todo caso afirmar que ésta sea una especie de desistimiento del delito de defraudación,

⁶⁶¹ Así v. gr.: BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 30 y ss.; e IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, pp. 291 – 292. Se parte aquí de la idea de que el desistimiento de la tentativa posee naturaleza jurídica de causa de levantamiento de la pena, tal y como defendimos en el Capítulo II de esta investigación.

⁶⁶² En este sentido vid.: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 226 – 227; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 292; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 75; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 125 – 126.

pues el mismo ya se ha consumado cuando se regulariza. Ello nos condujo, como expusimos en el Capítulo II, a negar que la cláusula recogida en el art. 307,3 CP. fuese una forma de desistimiento de la tentativa del delito de defraudación. No obstante, esto no impide buscar el fundamento de la regularización en las teorías fundamentadoras del desistimiento pues, como ya apuntamos *supra*, a nuestro juicio el desistimiento posee naturaleza jurídica de causa de levantamiento de la pena (y no causa de atipicidad) que viene a anular la sanción penal nacida tras la completa perfección del injusto de la tentativa. De este modo la regularización ni es causa de atipicidad ni es una especie de desistimiento (pues ya existe un delito perfecto) sino que, más bien, el desistimiento es una causa de levantamiento de la pena, al igual que la regularización. Si esto es así, entonces, *en cuanto al fundamento*, puede afirmarse que el desistimiento es a la tentativa lo que la regularización es al delito de defraudación a la Seguridad Social. De ahí que, en analogía valorativa, podamos decir que ambas figuras comparten semejante o próxima fundamentación⁶⁶³.

Si entendemos como próximas las razones por las que la ley renuncia al castigo por desistimiento en la tentativa y por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, entonces se hace necesario indagar en el fundamento del desistimiento para extrapolarlo después al supuesto recogido en el art. 307,3 CP., con una construcción adaptada y aplicada al supuesto concreto de la regularización. Ello nos obliga a examinar las distintas teorías formuladas por parte de la doctrina para explicar la figura del desistimiento de la tentativa, rechazando razonadamente aquellas que no nos parezcan trasladables al supuesto de la regularización, y acogiendo aquellas otras que permitan fundamentarla. A esta tarea dedicaremos las páginas siguientes de este trabajo, con objeto de establecer un punto de partida sobre el que construir una

⁶⁶³ Vid.: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, pp. 61 – 62. Algunos autores partidarios de una fundamentación fiscal pura, advierten que el genuino desistimiento de la tentativa normalmente sitúa al sujeto ante una conexión cronológica y espacial mucho más íntima con el hecho delictivo, lo que no ocurriría con la cláusula de regularización recogida en el art. 307,3 CP. para el delito de defraudación a la Seguridad Social, en que, a juicio de estos autores, desde la consumación delictiva y hasta que se procede a regularizar puede transcurrir un dilatado intervalo temporal, lo que impediría una equiparación de esta figura con el desistimiento del art. 16,2 CP. Sin embargo, como bien opone IGLESIAS RÍO, esta crítica tropieza con el hecho de que nuestro actual artículo 16 CP. diferencia entre dos modalidades de tentativa: acabada e inacabada, y condiciona el desistimiento o el arrepentimiento activo a su eficacia y espontaneidad, lo que trasladado al caso de la tentativa acabada, esto es, una vez se ha ejecutado toda la conducta típica sin consumación delictiva, implica que pueda transcurrir un amplio espacio de tiempo desde que se ejecutan tales actos y hasta que se produce el desistimiento o el arrepentimiento activo (que es precisamente lo que acontece en el supuesto de regularización). A este respecto, y por todos, vid: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 232 – 233, y nota al pie n° 505.

argumentación que nos permita concluir afirmando la existencia de un verdadero fundamento penal para la cláusula de regularización.

2.2. Teorías jurídicas.

Las primeras teorías que surgieron para fundamentar la institución del desistimiento fueron las denominadas “teorías jurídicas”. Se trata de teorías formuladas en la segunda mitad del siglo XIX, y que hoy pueden considerarse superadas (como apunta ROXIN, es esta “la concepción más antigua, hoy apenas defendida”⁶⁶⁴). No obstante no puede dudarse de su importancia, pues muchos de sus postulados han sido parcialmente asumidos por corrientes posteriores, como comprobaremos *infra*. Las teorías jurídicas explican la impunidad por desistimiento con base en la desaparición de algún elemento fundamentador de la punibilidad de la tentativa⁶⁶⁵. Como ilustrativamente señala MUÑOZ CONDE, esta línea de pensamiento considera que el desistimiento es “un obstáculo jurídico forzoso para el castigo de la tentativa”⁶⁶⁶. Con carácter previo al análisis de los postulados de esta teoría, debemos dedicar unas líneas a examinar la cuestión (siempre controvertida) del fundamento de la tentativa pues, como bien advierte FARALDO CABANA, “es necesario conocer previamente la razón que justifica la punición de la tentativa para, en un segundo momento, establecer las razones que hacen innecesaria dicha punición en el caso del desistimiento”⁶⁶⁷.

Sintéticamente, las teorías que sostienen la punición de la tentativa pueden dividirse en tres grandes grupos: (a) teorías objetivas, en las que la razón del castigo es la puesta en peligro de un bien jurídico protegido, (b) teorías subjetivas, en las que la razón de la punición se basa en la voluntad contraria a Derecho manifestada por el sujeto, y (c)

⁶⁶⁴ ROXIN, C.: “Acerca de la ratio del privilegio del desistimiento en Derecho penal”, en *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, nº 3, 2001, http://criminnet.ugr.es/recpc/recpc_03-03.html.

⁶⁶⁵ MARTÍNEZ ESCAMILLA, M.: *El desistimiento en Derecho penal. Estudio de algunos de sus problemas fundamentales*, Ed. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1994, p. 44.

⁶⁶⁶ MUÑOZ CONDE, F.: *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, Ed. Bosch, Barcelona, 1972, p. 14. En los mismos términos se pronuncia: NUÑEZ PAZ, M. A.: *El delito intentado*, Ed. Colex, Madrid, 2003, p. 128.

⁶⁶⁷ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 103; y La Misma, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos... cit.*, p. 140. Misma idea es la mantenida por: GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., p. 159.

teorías mixtas o eclécticas, que entrelazan elementos de carácter objetivo y subjetivo para explicar el fundamento del castigo por actos que constituyen tentativa de delito⁶⁶⁸.

Con apoyo en estas posturas el fundamento del desistimiento en el delito intentado también puede explicarse desde teorías objetivas y subjetivas. Las primeras, sin perder totalmente de vista el elemento subjetivo, explican la impunidad del desistimiento desde la ausencia de algunos elementos de las categorías que componen la estructura de la tentativa (antijuridicidad, culpabilidad). Las segundas, por el contrario, explican la impunidad por desistimiento con base en la ausencia o desaparición de voluntad delictiva del sujeto⁶⁶⁹. Desarrollemos un poco más ambas tesis:

Las *teorías jurídicas objetivas*, como se ha apuntado, parten de la ausencia de alguno de los requisitos de las categorías que conforman la tentativa. Se entiende que el desistimiento anula algún elemento de naturaleza objetiva necesario para afirmar la relevancia penal de la conducta⁶⁷⁰. Algunos autores consideran que el desistimiento supone una auténtica negación de la antijuridicidad: se concibe que el comportamiento antijurídico es parte de un todo, y por ello la conducta que evita el resultado transforma el comportamiento de conjunto en conforme a la Ley, es decir, desaparece la antijuridicidad al anularse con el desistimiento las condiciones que fueron impuestas para producir el resultado (BINDING; HAELSCHNER; FINGER; OETKER; SCHOENTENSACK). Otro sector no obstante, entiende que la razón de la impunidad por desistimiento proviene de la exteriorización de una nueva conducta que implica un cambio en el juicio de desvalor sobre la voluntad del autor, faltando por ello, en opinión de estos autores, la culpabilidad para proceder a imponer una pena (ALLFELD); un último sector opina que desaparece la culpabilidad pero desde razones distintas: se

⁶⁶⁸ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 104 – 106; y La Misma, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos... cit.*, pp. 140 y ss. Ampliamente sobre estas teorías, cfr.: DOMÍNGUEZ CORREA, M.: *El desistimiento de la tentativa*, Ed. B de F, Montevideo, 2013, pp. 12 y ss.; DOVAL PAIS, A.: *La penalidad de las tentativas de delito*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, pp. 27 y ss.; NUÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., pp. 23 y ss.; FARRÉ TREPAT, E.: *La tentativa de delito. Doctrina y jurisprudencia*, Ed. Edisofer, 2ª edición corregida y revisada, Buenos Aires, 2011, pp. 5 y ss.; y PÉREZ FERRER, F.: *El desistimiento voluntario de la tentativa en el Código Penal español*, Ed. Dykinson, 2008, pp. 153 y ss.

⁶⁶⁹ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 37 y ss.; y FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos... cit.*, p. 144.

⁶⁷⁰ MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., p. 46; y DOMÍNGUEZ CORREA, *El desistimiento de la tentativa*, cit., pp. 18 y ss.

concibe que cuando el sujeto desiste del hecho intentado se puede hablar de “insignificancia” de la culpabilidad del autor (WELZEL)⁶⁷¹.

Las *teorías jurídicas subjetivas*, como se ha expuesto, entienden que el desistimiento denota una ausencia de intención o voluntad delictiva, lo que impediría afirmar la existencia de tentativa⁶⁷². Siendo este el punto de arranque, hay distintas posturas que se desarrollan en su seno; por un lado, algunos autores conciben que el desistimiento anula retroactivamente una mala voluntad del sujeto manifestada a través de la tentativa (teoría de la anulación; ZACHARIÄ). Por otro lado, se afirma que realmente la voluntad de consumir el delito nunca llegó a existir: ya no se trataría de anular retroactivamente una voluntad existente sino de declarar que esa voluntad nunca existió, considerándose que aunque la conducta de un sujeto pueda dividirse en diferentes actos, en realidad todos ellos forman una unidad indivisible de consumación; así, cuando falla la voluntad de consumir, se ve afectada toda la unidad de la acción (teoría de la inexistencia o de la nulidad; LUDEN; BERNER). Una tercera corriente, a medio camino entre las anteriores, considera que el hecho de desistir conlleva afirmar que desde el principio el sujeto no tenía una voluntad tan negativa o tan mala, por lo que no podría afirmarse que dicho sujeto representa un peligro para la colectividad, de lo que se deriva que no son merecedores de sanción penal (teoría de la voluntad disminuía; ZACHARIÄ). Y, por último, una cuarta teoría subjetiva concibe que la razón de la impunidad por desistimiento deriva de una mera *presunción* de que la voluntad del sujeto no es lo suficientemente intensa, dato que se desprendería del propio desistimiento del hecho intentado; esta teoría entiende que no está del todo claro que desaparezca o se atenúe la voluntad criminal del sujeto, pero que existen datos que se encaminan en esa dirección. En definitiva: no siempre podrá conocerse si existe ese cambio de voluntad en el autor, pero podrá presumirse (teoría de la presunción; HERZOG; V. BAR)⁶⁷³.

⁶⁷¹ Sobre todas estas teorías, y por todos, cfr.: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 41; y MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 16 y ss.

⁶⁷² MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., p. 45; y DOMÍNGUEZ CORREA, *El desistimiento de la tentativa*, cit., pp. 14 y ss.

⁶⁷³ Sobre este conjunto de subteorías, y por todos, cfr.: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 38 y ss.; y MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 14 y ss. Con origen en esta teoría jurídica subjetiva se desarrolló la denominada *teoría de la menor intensidad de la voluntad criminal*, que supone una profundización en la

Trasladadas estas teorías al supuesto de la regularización previsto en el art. 307,3 CP., tendríamos que asumir dos conclusiones diferenciadas. Por un lado, si se maneja una tesis jurídica de tipo objetivo, el fundamento de la regularización se explicaría acudiendo a la ausencia de antijuridicidad o culpabilidad en la conducta defraudadora del sujeto. Por otro, si aplicamos una teoría jurídica subjetiva, la cláusula quedaría fundamentada en la ausencia o desaparición de voluntad delictiva del sujeto en el momento de defraudar a la Seguridad Social. Sin embargo, tales conclusiones no nos parecen acertadas.

Como afirmásemos ya en otro capítulo de este trabajo, la cláusula de regularización entra en escena una vez ya se ha consumado el delito de defraudación a la Seguridad Social previsto en el art. 307,1 CP⁶⁷⁴. Nos encontramos, pues, con un delito plenamente perfeccionado y agotado, lo que implica (por un lado) que ya existe un hecho típico y antijurídico, identificado con la defraudación, en el que la culpabilidad debe examinarse atendiendo al momento de su ejecución, y (por otro lado) que la voluntad delictiva del sujeto ya se ha puesto de manifiesto en el momento mismo de la defraudación; por tanto, no parece posible asumir un fundamento de la cláusula inspirado en estas teorías jurídicas. Como acertadamente recoge POZUELO PÉREZ, “no puede considerarse que lo efectivamente sucedido en realidad no ha ocurrido, tanto desde la perspectiva de que nunca sucedió, como de que [...] los hechos son retroactivamente anulados”⁶⁷⁵. De este modo, las teorías jurídicas se revelan como una auténtica ficción inasumible, pues una cosa es que el Código Penal conceda la impunidad por regularización voluntaria y otra bien distinta es afirmar que con este comportamiento se borra (cuanto menos) la existencia de actos anteriores ya consumados, constitutivos de delito⁶⁷⁶. Como señala

tesis acaba de exponer. Sobre ella, por ser más específica y desarrollada, nos pronunciaremos *infra* en un apartado autónomo de este capítulo.

⁶⁷⁴ Vid. *supra*, Capítulo II.

⁶⁷⁵ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 42. En el mismo sentido: PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa...* cit., p. 161.

⁶⁷⁶ Por esta misma razón se debe rechazar aquí lo expuesto en el Preámbulo de la LO. 7/2012, de 27 de diciembre, última modificadora de este delito, en que podía leerse que la regularización constituye un “pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento”, y se añadía que la institución quedaba configurada “como el verdadero reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado”, haciendo desaparecer “el injusto derivado del inicial incumplimiento”. Por medio de este Preámbulo legal se pretendía explicar la razón de ser de la regularización con apoyo en unas ideas muy aproximadas a las tesis que estamos explicando en este momento (si bien en exclusiva referencia al injusto, más no a la culpabilidad). Sin embargo, por las

MARTÍNEZ ESCAMILLA, afirmar que en estos casos nunca existió un peligro real o un daño efectivo para el bien jurídico, o que éste queda anulado *ex tunc*, “constituye una ficción inaceptable”⁶⁷⁷.

En suma, y siendo esto así en el desistimiento de la tentativa, la existencia de un bien jurídico ya lesionado cuando entra en juego la institución de la regularización constituye un dato que no debe obviarse a la hora de valorar un determinado comportamiento postdelictivo de signo positivo como lo es la regularización. Cuando opera esta cláusula el delito ya existe, y el hecho es, por tanto, antijurídico. Por su parte, la culpabilidad del sujeto deberá valorarse atendiendo al instante de ejecución delictiva. De igual forma, tampoco es posible afirmar que la voluntad del sujeto se modifica o desaparece “a posteriori”, pues dicha voluntad delictiva debe examinarse en el momento mismo de ejecutarse el delito, no después⁶⁷⁸. Por tanto, éstos no pueden ser en modo alguno los ideales que fundamenten la figura contemplada en el art. 307,3 CP.⁶⁷⁹

razones que estamos apuntando, no parece posible encontrar en este razonamiento el verdadero fundamento de la cláusula de regularización.

⁶⁷⁷ MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., p. 48.

⁶⁷⁸ En palabras de MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., p. 48, “si no existió jamás una voluntad delictiva, ¿qué instancia interna puso entonces en marcha ese innegable comienzo de la ejecución del tipo?”.

⁶⁷⁹ De cualquier forma, como ya advertimos al inicio, estas teorías apenas son hoy mantenidas por la doctrina penal a la hora de fundamentar el desistimiento en la tentativa. Y ello no sólo por las múltiples críticas materiales que se le pueden objetar, sino también por otras circunstancias que no pueden obviarse. Como afirma MUÑOZ CONDE, debe tenerse en cuenta que las teorías jurídicas se formulan en un momento concreto de la historia del Derecho penal, momento en que se concebía que la única función de éste era la de retribución: la sanción penal significaba única y exclusivamente retribución por el mal cometido, y tenía la única misión de castigar al delincuente por el delito perpetrado. Desde esta óptica se hace comprensible el esfuerzo de la doctrina por construir teorías como la que acaba de ser expuesta: “la no aplicación de una pena, tenía que derivarse necesariamente de la inexistencia del delito, de la falta de alguno de sus elementos esenciales. La impunidad del desistimiento, por tanto, sólo podía justificarse por la misma razón, forzosamente tenía que derivarse de que con él se excluían algunos de los elementos esenciales del delito y, por ende, el delito mismo”. Sin embargo esta fundamentación pierde su sentido cuando se niega que el sentido de la pena sea exclusivamente el de retribución (por ejemplo, cuando se asume en nuestro sistema el ideal de prevención). Vid.: MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 17 – 18.

2.3. La teoría político – criminal del “puente de plata”.

Según esta teoría, inicialmente formulada por VON LISZT⁶⁸⁰ y hoy prácticamente abandonada, no es posible afirmar que con el desistimiento se anulen retroactivamente algunos de los elementos de la tentativa: el delito ya ha sido intentado, la tentativa ya existe y es inalterable (cuestión con la que estamos plenamente de acuerdo, como hemos dicho). No obstante, esta teoría entiende que con el desistimiento se ponen de manifiesto ciertas razones de índole político – criminal que permiten ofrecer al sujeto un *puente de plata* (o *puente de oro*)⁶⁸¹ con objeto de que renuncie a la consumación delictiva. Al autor de la tentativa se le hace así una “oferta de impunidad” para que opte por ella y desista de los hechos ya comenzados. En definitiva, la impunidad del desistimiento de la tentativa descansa en razones de utilidad, ofreciéndose un estímulo al sujeto para que desista de la consumación⁶⁸².

Antes que VON LISZT también FEUERBACH elaboró una teoría semejante⁶⁸³, si bien formulada en sentido negativo: si con el desistimiento no se ofrece un puente de plata al sujeto, y se le impone la pena en todo caso, según este autor nos encontramos ante una invitación a consumir el delito⁶⁸⁴. Explicando esta línea argumental, MUÑOZ

⁶⁸⁰ Vid.: VON LISZT, F.: *Tratado de Derecho penal, Tomo III*, (traducción de la 20ª edición alemana por: Jiménez de Asúa, L.; adicionado con el Derecho penal español por: Quintiliano Saldaña), Ed. Reus, 2ª edición, Madrid, 1929, p. 20.

⁶⁸¹ Así lo denomina v. gr.: MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., p. 40. La traducción del original alemán ‘goldene Brücke’ es ‘puente de oro’. En su traducción al español se acoge la expresión ‘puente de plata’ en coherencia con el tradicional refrán: ‘a enemigo que huye, puente de plata’. Sobre ello se pronuncian también: DOMÍNGUEZ CORREA, *El desistimiento de la tentativa*, cit., pp. 28 y ss.; NUÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., p. 131; FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos... cit.*, p. 142; y La Misma, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 107.

⁶⁸² Así MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 18 – 19. También hablando de “estímulo” como idea sustentácula de esta teoría: ROXIN, *Acerca de la ratio del privilegio del desistimiento en Derecho penal*, cit., http://criminnet.ugr.es/recpc/recpc_03-03.html, GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., p. 145; y FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos... cit.*, pp. 142 – 143.

⁶⁸³ Vid.: FEUERBACH, P. J.: *Tratado de Derecho penal común vigente en Alemania*, (traducción al castellano de la 14ª edición alemana por: Zaffaroni, E. R., Hagemeyer, I.), Ed. Hammurabi, Buenos Aires, 1989, p. 116. Para FEUERBACH el hecho ha de ser más punible “cuanto más íntima haya sido la conexión causal que tuvo lugar entre la acción y el resultado”, por lo que concluye afirmando que “el crimen consumado es más punible que el emprendido [y] el crimen emprendido será más punible cuanto más próxima a la consumación se haya quedado la acción en que consistió la tentativa”.

⁶⁸⁴ Vid. una exégesis del pensamiento de este autor en: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 48; MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., p. 39; MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 19; NUÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., p. 131; y PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa... cit.*, p. 163.

CONDE expresa que “si el Derecho penal quiere evitar la comisión de delitos, debe querer impedir también su consumación cuando se haya comenzado a ejecutarlos”, de lo que derivaría la necesidad de dejar sin sanción penal a quien voluntariamente desiste de la consumación⁶⁸⁵.

Como señala POZUELO PÉREZ, el éxito inicial de esta teoría se debió a las numerosas críticas surgidas tras la formulación de las teorías jurídicas puras; se entendía que la tentativa estaba “irremisiblemente afirmada” y el desvalor de ésta no podía verse anulado por el hecho de desistir, por lo que la única solución para explicar el fundamento del desistimiento en el delito intentado pasaba por reconocer la existencia de una “estrategia político – criminal del legislador, que *ofrece* esa impunidad como una última reconvencción al delincuente para que recapacite y opte por la vía de no lesionar al bien jurídico”⁶⁸⁶. En palabras del propio VON LISZT, “en el momento en que se traspasa la línea divisoria entre los actos preparatorios impunes y la ejecución punible, se incurre en la pena establecida para la tentativa. Este hecho no puede ya ser alterado, ni ‘anulado por volverse atrás’, ni desaparecer del mundo. Sin embargo, puede la legislación, por razones de Política criminal, construir un puente de oro para la retirada del agente que ya era susceptible de pena”⁶⁸⁷.

Esta teoría guarda cierta similitud con la idea de “estímulo” que expusimos ya *supra* al analizar los argumentos a favor de una fundamentación de corte político – fiscal para la cláusula de regularización: se predica el interés del Estado en estimular al sujeto con la posibilidad de desistimiento y la consecuente impunidad, esta vez con el objetivo de que el mismo no lesione un bien digno de salvaguarda, y desista de su desvalorada acción inicial. El estímulo, por tanto, no se dirige ahora a elevar la moral fiscal ciudadana (como se predicaba en las tesis fiscales explicativas de la regularización) sino a lograr que el sujeto desista de su comportamiento y evite con ello la efectiva consumación. Sin embargo, en analogía con lo que ya expusimos en otro lugar, a esta tesis de corte político – criminal podemos objetarle algunas cuestiones:

⁶⁸⁵ MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 19.

⁶⁸⁶ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 50.

⁶⁸⁷ VON LISZT, en Jiménez de Asúa (trad.), Quintiliando Saldaña (adiciones), *Tratado de Derecho penal, Tomo III*, cit., p. 20.

En primer lugar, no está tan claro que la oferta de impunidad por desistimiento constituya un verdadero estímulo para que el sujeto evite la consumación del delito, y ello porque no en todo caso la sociedad conocerá que la ley penal ofrece esta posibilidad⁶⁸⁸. Y por mucho que *ignorantia juris non excusat*, y por mucho que se invoque la existencia de un “sentimiento jurídico del profano” que obliga al ciudadano a conocer el contenido de la ley, ello no es obstáculo para seguir afirmando, de facto, ese desconocimiento⁶⁸⁹. Traducido ello al caso del art. 307,3 CP., implica asumir la idea de no todos los sujetos tienen por qué conocer la posibilidad de quedar exento de responsabilidad penal por medio del mecanismo de la regularización, una vez ya han consumado el delito de defraudación a la Seguridad Social. Como explica IGLESIAS RÍO, “el sujeto que desea autorregularizar su situación, en primer lugar, tiene que conocer las beneficiosas posibilidades que ofrece la institución de la autodenuncia (presumiblemente muy desconocidas aún por el público mayoritario)”⁶⁹⁰. Por ello no puede afirmarse que el fundamento de la regularización resida, en todo caso, en esa idea de “estímulo” que se extrae de la tesis político – criminal del puente de plata. En palabras de MARTÍNEZ ESCAMILLA, “los individuos pueden desistir por muchos y muy variados motivos – por miedo a ser descubiertos, por compasión, por escrúpulos de conciencia, por pérdida de interés en la consumación, etc. –, pero prácticamente nunca impulsados por el fin de librarse de la pena con que la ley amenaza los actos ejecutivos ya realizados”⁶⁹¹. En el mismo sentido MUÑOZ CONDE ya afirmaba que “la realidad demuestra que las motivaciones que influyen en la mente del delincuente cuando desiste

⁶⁸⁸ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 50 – 51.

⁶⁸⁹ Como expresa POZUELO PÉREZ, “este planteamiento parte de una concepción totalmente racionalista acerca del individuo que comienza la ejecución de un delito, que controla fría y calculadamente cada paso del mismo”, concepción que deviene irreal, como se ha expuesto. Vid.: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 52. Recogen esta misma crítica: MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., p. 41; y GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., p. 145. Por ello, cuanto menos podrá afirmarse que el punto de partida de esta teoría no constituye una premisa *iuris et de iure* apoyada en datos empíricos constatables que permitan afirmar, en todo caso, que el sujeto conoce las consecuencias jurídico – penales que se derivarán de su actuación.

⁶⁹⁰ IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 290. Añade el autor que las beneficiosas consecuencias de la regularización “deberían ser difundidas a través de una campaña institucional de información y por medio de recomendaciones de los consejeros de empresa, asesores fiscales, economistas y juristas en general en el trato con sus clientes”.

⁶⁹¹ MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., pp. 40 – 41. La misma opinión mantienen FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos... cit.*, p. 143; La Misma, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 108; y PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa... cit.*, p. 169.

de consumir un delito son las más diversas; pero, desde luego, la que quizás ejerce una menor influencia es la de que su hecho esté amenazado con una pena”⁶⁹². Lo mismo ocurre en el caso de la regularización: el sujeto puede actuar regularizando su situación motivado por cientos de causas diferentes, causas que pueden ser muy distintas a la idea de estímulo derivada de la no – imposición de pena cuando lleva a cabo tal comportamiento. O lo que es lo mismo: la promesa de impunidad que se deriva de la ley no tiene por qué influir, ni necesaria ni generalmente, en la decisión del autor⁶⁹³ (como señala FARALDO CABANA, “la promesa de impunidad suele ser ignorada por la población”⁶⁹⁴).

En segundo lugar, para el caso de que el sujeto conozca los beneficios que se pueden derivar con su comportamiento, al igual que ocurría con la tesis político – fiscal se alega que también ahora se puede generar una consecuencia totalmente contraria a la inicialmente buscada, es decir, un *contraestímulo*. En relación al desistimiento, como expone POZUELO PÉREZ, si se sostiene que éste debe producir impunidad porque en caso contrario al delincuente le daría igual consumir o no (como decía FEUERBACH), a *sensu contrario* puede criticarse “el propio hecho de que exista esa razón, de que se le ofrezca la impunidad por el peligro que supone el que no la utilice correctamente”⁶⁹⁵. Extrapolado ello al supuesto de regularización significaría que si el sujeto conoce que con su comportamiento regularizador accede a múltiples beneficios jurídicos (levantamiento de pena, exoneración de pena por determinados delitos instrumentales) entonces en éste puede nacer la idea totalmente contraria a la inicialmente pretendida: la posibilidad de cometer tantas defraudaciones como guste, toda vez que siempre le quedará abierta la posibilidad de regularizar para evitar la sanción penal⁶⁹⁶. También se ha criticado especialmente esta situación tras la reforma operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, a partir de la cual, según algunos autores, la defraudación se convertiría

⁶⁹² MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 25.

⁶⁹³ En este sentido, en referencia al desistimiento de la tentativa, vid.: NUÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., p. 132.

⁶⁹⁴ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 108.

⁶⁹⁵ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 55.

⁶⁹⁶ En este sentido: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 100.

en “una opción económicamente mucho más racional para operadores sin escrúpulos”⁶⁹⁷.

En tercer lugar, esta teoría del “puente de plata” tampoco logra explicar el fondo del problema, pues no ofrece razones suficientes que sostengan la decisión de eliminar por completo la pena. Esta línea argumental no explica de forma suficiente por qué para estimular la renuncia a la consumación (en el caso de desistimiento de la tentativa) o para estimular la regularización (en el caso de delito de defraudación consumado) es necesario ofrecer la completa impunidad, y no por ejemplo una mera atenuación de la sanción penal⁶⁹⁸.

Y en cuarto lugar, podemos decir que tanto en la tentativa como en la regularización del delito de defraudación a la Seguridad Social, la ley penal exige que la conducta sea “voluntaria”: en el primer caso porque el propio 16,2 CP. lo requiere expresamente; en el segundo, se habla de una *voluntariedad normativizada* dado que el sujeto tiene que regularizar antes de que entren en juego las causas de bloqueo previstas en el art. 307,3 CP.⁶⁹⁹ La exigencia de que el comportamiento sea “voluntario” no implica en ningún caso que éste se ejecute por *motivación* ante la perspectiva de impunidad. Como expresa NÚÑEZ PAZ en referencia al desistimiento de la tentativa, “para el legislador cualquier renuncia voluntaria a la consumación impide el castigo aunque no haya sido motivada por la perspectiva de la impunidad”⁷⁰⁰. En el caso de la regularización, como bien advierte GÓMEZ PAVÓN, nos encontramos ante un concepto normativo de voluntariedad en que ésta “se entiende existente siempre que no se hayan producido las

⁶⁹⁷ Así: DOPICO GÓMEZ – ALLER, J.: “La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, en *Iuris: actualidad y práctica del Derecho*, nº 181 – 182, diciembre de 2012, p. 13. Comparte la opinión de este autor: DÍAZ – MAROTO Y VILLAREJO, J.: “El afán de reformar”, en *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 25, año 2012, p. 16. El autor habla de “nuevas oportunidades para el fraude fiscal”.

⁶⁹⁸ Al respecto vid.: MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., p. 42; FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos...* cit., p. 143; La Misma, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 108; y PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa...* cit., p. 172.

⁶⁹⁹ A este respecto, como señala GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 587, es precisa la concurrencia del requisito de la *voluntariedad* para poder aplicar la causa de levantamiento de la pena. Como señala la autora “el Código Penal no contiene de forma expresa este elemento de la voluntariedad, pero debe entenderse necesario dado el efecto de las denominadas causas de bloqueo”. Misma opinión en: GÓMEZ PAVÓN, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 146.

⁷⁰⁰ NÚÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., p. 132.

causas de bloqueo, con independencia de la finalidad o móvil de la persona que actúa”⁷⁰¹. Por tanto no parece posible interpretar, de *lege data*, que se exija que el sujeto deba operar por estímulo o motivación alguna.

En cualquier caso, y más allá de las críticas que acaban de ser expuestas, consideramos que existe una razón primordial para negar que esta línea de fundamentación pueda explicar la figura de la regularización: la teoría del “puente de plata” consiste en ofrecer la impunidad a cambio de que no se produzca la consumación delictiva, consumación que ya se ha producido cuando entra en juego la regularización. En el caso del art. 307,3 CP. se hace imposible estimular al sujeto a desistir de su actuación y a no lesionar el bien jurídico, pues éste ya se ha menoscabado cuando entra en juego la regularización. En la regularización, sencillamente, el enemigo “no huye”, sino que en todo caso “regresa” a la legalidad, por lo que tampoco será posible ofrecerle un “puente de plata”, al menos en los mismos términos que han sido expuestos en las líneas anteriores. Por esta razón esencial, no podemos admitir que la teoría apuntada sea apta para fundamentar este instituto.

2.4. Teorías del perdón y teorías premiales.

Bajo la denominación de “teorías premiales” se encuentran un conjunto de teorías más recientes que equiparan la impunidad por desistimiento del hecho a la idea de premio, perdón, recompensa o acto de gracia para el autor⁷⁰². Se entiende así que quien desiste voluntariamente evitando la consumación del delito con tal comportamiento “borra la mala impresión que su hecho causa en la comunidad”, mereciendo con ello el perdón⁷⁰³. Se trata, pues, de una retribución merecida por llevar a cabo un comportamiento socialmente adecuado y positivo. Sin embargo, bajo la rúbrica de “teorías premiales” pueden diferenciarse dos líneas de pensamiento:

⁷⁰¹ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 587 – 588; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 146.

⁷⁰² MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., p. 49. En el mismo sentido: GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., p. 149.

⁷⁰³ NUÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., p. 133; y FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 110.

Por un lado se entiende que la explicación de la impunidad por desistimiento en el delito intentado responde a la idea de “gracia” como forma jurídica y como acto del Estado (“Gnadentheorie”). A través del desistimiento, el legislador penal ejerce su derecho de gracia respecto del sujeto que impide la consumación del delito. El hecho de que se exija que ese desistimiento deba ser *voluntario* implica afirmar que el sujeto se ha “merecido” el perdón. Estaríamos ante una especie de indulto personalizado ofrecido al sujeto que voluntariamente desiste de la consumación delictiva, y ello por el mérito que supone la ejecución de tal conducta, cara a la sociedad⁷⁰⁴.

Por otro lado, el fundamento de la impunidad por desistimiento resulta también explicable desde la idea de “premio” (“Prämientheorien”). Esta idea tiene en común con la anterior que también proviene de una instancia superior (el Estado) y parte de la idea de que el sujeto que desiste “merece” el perdón por actuar voluntariamente. Sin embargo, hay diferencias: con la teoría del premio no estamos ante una especie de *perdón*, sino más bien ante una *recompensa* al sujeto que evita el resultado típico⁷⁰⁵.

En nuestra doctrina RODRÍGUEZ – PIÑERO ROYO / QUINTANAR DÍEZ han considerado que la cláusula de regularización pone de manifiesto “una dimensión del Derecho penal, la premial, tan de moda en los últimos tiempos”⁷⁰⁶. También CALDERÓN CEREZO habla de “premio o recompensa” al analizar esta figura⁷⁰⁷. Por su parte, tras la reforma operada en 2012 DOPICO GÓMEZ – ALLER ha señalado que nos encontramos ante un *premio extraordinario* tras la reparación por el delito⁷⁰⁸. Sin embargo, también a estas teorías se le pueden hacer distintas objeciones que nos impiden asumirlas como verdadero fundamento de la cláusula de regularización:

⁷⁰⁴ Vid. por todos: MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 26 – 27; POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 58 y ss.; DOMÍNGUEZ CORREA, *El desistimiento de la tentativa*, cit., p. 37; y PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa... cit.*, p. 176.

⁷⁰⁵ Vid. por todos: MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 26 – 27; POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 58 y ss.; DOMÍNGUEZ CORREA, *El desistimiento de la tentativa*, cit., p. 37; y PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa... cit.*, p. 176.

⁷⁰⁶ RODRÍGUEZ – PIÑERO ROYO / QUINTANAR DÍEZ, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 156.

⁷⁰⁷ CALDERÓN CEREZO, A.: “Efectos penales de la regularización tributaria. (Un análisis del art. 305,4 del Código Penal)”, en *Gaceta Fiscal*, nº 160, diciembre de 1997, pp. 194 – 195.

⁷⁰⁸ DOPICO GÓMEZ – ALLER, *La reforma del Derecho penal tributario... cit.*, p. 14.

En primer lugar, este sector doctrinal afirma que mediante la figura del desistimiento de la tentativa, y también (de forma extrapolada) mediante la regularización postdelictiva en el delito de defraudación a la Seguridad Social, el Estado por medio de la ley vendría a otorgar un *premio* o *perdón* al sujeto. Sin embargo, esta teoría no aborda el verdadero problema que aquí estamos tratando de dilucidar: ¿por qué la ley otorga ese premio o perdón? ¿Qué razones o fundamentos hacen que se proceda de esta manera? Aún admitiendo que el instituto de la regularización se configure como un premio o un perdón especial, ¿cuál es la razón por la que el Estado otorga ese beneficio? Se echa en falta una mayor argumentación que justifique los postulados de estas tesis; puede afirmarse que los mismos suponen una auténtica fórmula vacía de contenido, pues se limitan a parafrasear la ley sin aclarar absolutamente nada sobre el por qué de este modo de proceder del legislador⁷⁰⁹. Si nada se dice sobre el verdadero fundamento de esta teoría el recurso a figuras semejantes por parte del legislador podría llegar a ser una “carta blanca” para renunciar a la pena cuando se desee, sin mayores justificaciones, lo cual parece inadmisibles⁷¹⁰. En palabras de ROXIN, “es seguramente correcto que el desistimiento voluntario es ‘recompensado’ o ‘premiado’ con la liberación de la pena, pero esta afirmación únicamente proporciona una transcripción del texto de la Ley. La verdadera cuestión reside en saber por qué el desistimiento voluntario es distinguido con la impunidad”⁷¹¹. Y esta teoría no logra explicar esta cuestión.

En segundo lugar, es posible oponer también que entre las funciones del Derecho penal no se encuentra la de premiar a los malhechores. Como señala PÉREZ FERRER “la función de premiar no forma parte del contenido del Derecho penal: no sólo no se aviene con un Derecho penal moderno, sino tampoco con la estructura de las relaciones que ha de existir entre el ordenamiento penal y los ciudadanos, que debe carecer de

⁷⁰⁹ Esta crítica la recogen, entre otros: ROXIN, *Acerca de la ratio del privilegio del desistimiento en Derecho penal*, cit., http://criminnet.ugr.es/recpc/recpc_03-03.html; MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., p. 50; POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 61 – 62; MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 30; NUÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., p. 134; GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., pp. 149 – 150; PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa...* cit., pp. 180 y 182; FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos...* cit., pp. 144 – 145; y La Misma, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 110.

⁷¹⁰ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 62.

⁷¹¹ ROXIN, *Acerca de la ratio del privilegio del desistimiento en Derecho penal*, cit., http://criminnet.ugr.es/recpc/recpc_03-03.html.

tintes paternalistas o correctores”⁷¹². Y aunque puede decirse que esta crítica no aborda el núcleo central del problema⁷¹³, en modo alguno consideramos que la misma deba pasarse por alto, pues a pesar de no ser una crítica jurídica en sentido estricto, es correcta en lo esencial. Lleva razón MUÑOZ CONDE cuando alerta que “el fin del Derecho penal es fundamentalmente la lucha contra el delito, evitándolo o castigándolo allí donde se produzca. Su misión es proteger bienes jurídicos y sancionar las conductas que lo ataquen, pero nunca premiar porque el delincuente haya evitado las consecuencias perjudiciales de su conducta”⁷¹⁴. Siendo esto así, no podemos encontrar el fundamento de la regularización en la idea de premio / gracia / perdón, pues tal modo de proceder no se encuadra dentro de las funciones propias del Derecho penal actual.

En tercer lugar, debe dejarse apuntado que el derecho de gracia es una figura jurídica que no puede utilizarse caprichosamente por el legislador, sino sólo con base en razonamientos y justificaciones de peso que, como adelantamos hace un momento, se echan en falta con la formulación de las teorías premiales. Prueba de ello es que el Estado hoy ve reducido el ejercicio de su derecho de gracia a los supuestos de indulto⁷¹⁵. Si por medio del art. 307,3 CP. se quiere ofrecer una especie de recompensa o premio al sujeto que voluntariamente regulariza su situación, cuanto menos debe explicarse el por qué de este modo de proceder. En suma, fundamentar el instituto de la regularización en un pretendido “derecho de gracia” supone, en el fondo, una auténtica renuncia a la búsqueda de la fundamentación de la cláusula.

En cuarto lugar, se alega también que el actual art. 16,2 CP. declara impune al que voluntariamente desiste del delito intentado “sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados si éstos fueren ya constitutivos de otro delito”. Esta disposición recoge lo que la doctrina ha venido a denominar “tentativa cualificada”, en virtud de la cual el desistimiento no excluye el castigo por otros actos ya realizados que de por sí merecen la etiqueta de delito. Como explica MUÑOZ CONDE, en estos casos normalmente el delito medial es menos grave que el que queda

⁷¹² PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa...* cit., pp. 181 – 182.

⁷¹³ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 60.

⁷¹⁴ MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 30. Misma opinión: DOMÍNGUEZ CORREA, *El desistimiento de la tentativa*, cit., pp. 42 – 43.

⁷¹⁵ MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 31; NUÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., p. 134; y PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa...* cit., p. 181.

impune por desistimiento, pero no siempre ello tiene por qué ser así: puede suceder que el delito que finalmente se sanciona conlleve pena más grave que el finalmente declarado impune. Siendo esto así se pregunta el autor: “¿cómo puede decirse que en estos casos la impunidad concedida por el desistimiento del delito fin sea un premio, cuando a pesar de ello se aplica al delincuente una pena incluso más grave?”⁷¹⁶. Sin embargo, como ya señalamos en un capítulo anterior de esta investigación, esta idea no puede aplicarse análogamente al supuesto de la regularización, pues el propio art. 307,3 CP. establece que “la regularización de la situación ante la Seguridad Social impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo”. Esta disposición amplía los beneficiosos efectos de la regularización también a determinados delitos instrumentales cometidos (y siempre que se cumplan los requisitos legalmente recogidos) por lo que, en nuestra opinión, el argumento de MUÑOZ CONDE, a pesar de resultar válido para desmontar las premisas de las teorías premiales como fundamento de la impunidad por desistimiento en la tentativa, no lo es sin embargo para rechazar las mismas como fundamento del instituto de la regularización, que va más allá y extiende el beneficio de la impunidad también a determinados delitos mediales. Ello no obsta para que por medio de otros argumentos finalmente se desechen estas teorías como explicativas de la cláusula del art. 307,3 CP.

Y en quinto y último lugar, puede decirse que la asunción de esta teoría supondría una ruptura con el principio de igualdad que debe inspirar a cualquier Estado de Derecho actual, pues con la misma se estaría recompensando al malhechor por un determinado comportamiento posterior a su “mal acto” pero no así al ciudadano bienhechor que no lleva a cabo ningún comportamiento al margen de la legalidad. Como expone GARCÍA PÉREZ “de la misma forma que el ciudadano respetuoso con el Derecho no puede alegar como digno de recompensa el cumplimiento de su deber de no comenzar a ejecutar una acción dirigida a lesionar un bien jurídico, tampoco puede hacerlo el que, habiendo ya infringido este deber, evita, no obstante, la producción de dicha lesión”⁷¹⁷. Esta crítica encaja perfectamente con la figura de la regularización: si

⁷¹⁶ MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 31 – 32. Recogen también este argumento: NUÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., p. 134; y PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa...* cit., p. 181.

⁷¹⁷ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., p. 150.

el empresario que cumple fielmente sus obligaciones de cotización y conceptos de recaudación conjunta para con la Seguridad Social no recibe ningún premio por su correcta actuación, ¿por qué el empresario defraudador debe poder recibir una recompensa cuando realiza una actuación posterior que se valora como positiva? De concebirse la regularización como una especie de premio, estaríamos ante una clara ruptura con el principio de igualdad, postulado imprescindible en un Estado de Derecho: el Estado estaría recompensando a quien ha lesionado un bien jurídico y posteriormente ha hecho algo positivo, pero no recompensaría en modo alguno a quien ya desde el principio ha cumplido su deber de respeto de esos bienes jurídicos (sujeto que en todo caso con mayor razón *merecería* el premio). Con el mantenimiento de esta idea a todas luces subyace una situación de desigualdad y de injusticia material, situación que, a nuestro modo de ver, impide considerar a las teorías premiales como verdadero fundamento de la regularización.

2.5. Teoría unitaria.

La teoría unitaria está directamente relacionada con las teorías jurídicas expuestas *supra*. Y ello porque estas tesis parten de la idea de que “desistimiento” y “tentativa” no son independientes entre sí, sino que conforman un todo, una unidad, por lo que el hecho de desistir del delito intentado sería una prueba de que la propia tentativa nunca llegó a existir o fue neutralizada retroactivamente. Se contempla así al tipo penal en un sentido amplio, valorado como un comportamiento delictivo de conjunto, lo que permite que todas las circunstancias anteriores, posteriores y coetáneas al hecho, se valoren como un todo (LANG – HINRICHSSEN)⁷¹⁸. De ahí se concluye, como hace POZUELO PÉREZ, que “el comportamiento dirigido a la lesión del bien jurídico se transforma voluntariamente en un comportamiento dirigido a la evitación de esa lesión, con lo que desaparece la necesidad de imponer una pena”⁷¹⁹.

⁷¹⁸ Vid. una exposición del pensamiento de este autor en: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 95 y ss.

⁷¹⁹ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 97. Matiza la autora, no obstante, que esta tesis no puede confundirse con los ideales sustentáculos de las teorías jurídicas expuestas *supra*, pues con la defensa de las denominadas “tesis unitarias” no se estaría diciendo que desaparece la necesidad de pena sino más bien que dicha necesidad, directamente, no habría llegado nunca a existir. De igual manera, no se trataría de que el proceso en el delito intentado deje de ser

Con estos pensamientos la doctrina en realidad está manifestándose sobre la naturaleza jurídica del desistimiento en la tentativa, pues al afirmarse que “tentativa” y “desistimiento” conforman un todo indisoluble se está queriendo decir que éste último entra en juego cuando todavía no se ha perfeccionado el injusto de la tentativa, o lo que es lo mismo, que opera como causa de atipicidad o elemento negativo del tipo. Con este pensamiento se rechaza que el desistimiento entre en juego en un momento posterior a la perfección del injusto en la tentativa, por lo que se desecha la idea de que el mismo pueda configurarse a modo de excusa absolutoria o causa de levantamiento de la pena. Esta es la conclusión a la que llega POZUELO PÉREZ cuando defiende que las teorías unitarias son las más idóneas para explicar el fundamento del desistimiento: a su juicio, éste impide afirmar la existencia de tentativa, y en consecuencia puede predicarse que excluye el injusto típico de la misma⁷²⁰. También DOMÍNGUEZ CORREA mantiene esta opinión, considerando que en casos de desistimiento “no llega a subsumirse la conducta desplegada por el sujeto en el tipo de la tentativa, lo que convierte los actos realizados hasta ese momento en atípicos”⁷²¹. En definitiva: tentativa y desistimiento conformarían, según esta teoría, una unidad en sentido valorativo⁷²².

Sin embargo, como ya advertíamos en un capítulo anterior de esta investigación, a nuestro modo de ver el desistimiento en el delito intentado es una auténtica causa de levantamiento de la pena, pues opera cuando ya se ha perfeccionado todo el injusto de la tentativa (entendida ésta como injusto autónomo, y no como mera forma de aparición del delito)⁷²³. Aunque el desistimiento sea anterior a la consumación, materialmente se

antijurídico al operar el desistimiento, sino que la sola presencia de éste elemento impediría ya afirmar la antijuridicidad de la conducta (vid. p. 99).

⁷²⁰ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 245.

⁷²¹ DOMÍNGUEZ CORREA, *El desistimiento de la tentativa*, cit., pp. 79 – 80.

⁷²² POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 243.

⁷²³ En este sentido se pronuncian, entre otros: RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: “Algunas consideraciones sobre el delito y la pena en el Proyecto de Código Penal español”, en *La reforma penal y penitenciaria*, Ed. Universidad de Santiago de Compostela, La Coruña, 1980, p. 32; MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 65; MUÑOZ CONDE, F., GARCÍA ARÁN, M.: *Derecho penal, parte general*, Ed. Tirant lo Blanch, 8ª edición, revisada y puesta al día, Valencia, 2010, p. 424; FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 63 y ss.; GILI PASCUAL, A.: *Desistimiento y concurso de personas en el delito*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 43; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., HUERTA TOCILDO, S.: *Derecho penal, parte general. Teoría jurídica del delito*, Ed. Rafael Castellanos, 2ª edición corregida y aumentada, Madrid, 1986, p. 458; CUELLO CONTRERAS, J.: *El Derecho penal español, parte general, Volumen II, Teoría general del delito (2)*, Vol. II, Ed. Dykinson, Madrid, 2009, p. 121; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 131; y LUZÓN PEÑA, en Díez Ripollés, Romeo Casabona, Gracia Martín, Higuera Guimerá, *La punibilidad*, cit., pp. 834 y 844.

constituye como un hecho posterior al injusto de la tentativa, que no puede afectar ya ni al injusto ni a la culpabilidad de ésta⁷²⁴.

Del mismo modo, el hecho de que la regularización también entre en juego una vez se ha consumado el delito de defraudación impide asumir esta teoría como el auténtico fundamento del art. 307,3 CP. No puede afirmarse que el comportamiento postdelictivo regularizador del sujeto va unido al delito de defraudación a la Seguridad Social como parte de un todo, como una unidad conjunta e indivisible, pues tales postulados son inciertos: la regularización no afecta ni al injusto ni a la culpabilidad de la defraudación, que ya se han perfeccionado, sino que opera con posterioridad, en sede de punibilidad, anulando o levantando la pena. Por tanto, no es posible defender que esta figura resulte fundamentada en las teorías unitarias que acaban de ser expuestas⁷²⁵.

Debemos añadir además que, de cualquier manera, defendiéndose esta teoría de nuevo se está dejando sin respuesta la cuestión primordial que aquí nos ocupa: ¿cuál es el fundamento del instituto de la regularización? ¿Cuál es la razón última por la que se incorpora esta cláusula al cuerpo del Código Penal? Lo mismo ocurre con el desistimiento de la tentativa, pues se sigue sin responder al verdadero problema que estamos tratando de solventar. Esta doctrina, al igual que ocurría con la teoría premial, es deudora de una mayor argumentación siempre que pretenda configurarse como el verdadero fundamento del desistimiento en la tentativa. Esta objeción es reconocida incluso por quienes, como POZUELO PÉREZ, defienden la teoría unitaria; como señala la autora “sin negar el punto de partida de esta postura, hay que insistir en que se trata más de una explicación sistemática que de fundamento”⁷²⁶.

⁷²⁴ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 64 – 65; La Misma, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos...* cit., p. 133; y MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 149.

⁷²⁵ Para mayor abundamiento sobre nuestra posición, vid. *supra* Cap. II. Como expusimos en ese lugar, el hecho de que el actual art. 307,1 CP. se refiera a la regularización no implica que ésta sea elemento del tipo; en nuestra opinión, dicha cláusula no afecta al hecho sino tan sólo a la pena, condicionando la imposición de ésta (y por tanto, la *punibilidad*, no la *tipicidad*) a la existencia o inexistencia de regularización en los términos exigidos por el art. 307,3 CP.

⁷²⁶ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 97 – 98.

2.6. Teoría de la antijuridicidad.

Los defensores de la teoría de la menor antijuridicidad entienden que el desistimiento del sujeto implica un retorno a la legalidad y una reintegración del autor en el círculo de lo permitido por el Ordenamiento jurídico, lo que hace que ya en el nivel del injusto desaparezca la necesidad de sancionar. No se trata de que el desistimiento atenúe o anule retroactivamente la antijuridicidad, sino más bien que del comportamiento del sujeto valorado de forma unitaria ya se desprende la idea de *innecesariedad* de pena (BLOY; STRENG)⁷²⁷. Como puede fácilmente colegirse, esta teoría acoge parte de los fundamentos que inspiraban a las teorías jurídicas; también tiene en consideración los ideales propios de la teoría unitaria, pues parte de la necesidad de valorar conjunta y unitariamente todo el comportamiento del sujeto.

Sin embargo, esta tesis tampoco resulta adecuada como fundamento de la regularización. Y ello porque, como se dijo *supra*, no es posible valorar de forma unitaria el comportamiento del sujeto, de tal manera que tanto la defraudación como la posterior regularización formen parte de un todo. Sin ánimo de reiterar lo ya expuesto, debe recordarse que la institución recogida en el art. 307,3 CP. opera tras la consumación delictiva, configurándose como una causa de levantamiento de pena. Este comportamiento postdelictivo del sujeto no puede anular una antijuridicidad que ya ha nacido: la defraudación a la Seguridad Social llevada a cabo por el sujeto ya es antijurídica desde el momento en que se perfecciona, sin que ningún tipo de comportamiento posterior (y diferente del mismo) pueda cuestionar la antijuridicidad del delito, haciendo desaparecer o aminorando el carácter antijurídico de la conducta⁷²⁸.

Ya defendimos en otro capítulo que la regularización no podía tener naturaleza jurídica de causa de exclusión sobrevenida de la antijuridicidad, operando tras la consumación delictiva (como defendía, por ejemplo, QUERALT JIMÉNEZ)⁷²⁹. Pero además tampoco es posible afirmar que la misma encuentre su razón de ser en una pretendida desaparición o aminoración de la antijuridicidad que se derivaría de un

⁷²⁷ Vid. exposición del pensamiento de estos autores en: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 100 y ss.

⁷²⁸ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 580; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 138 – 139.

⁷²⁹ Vid. *supra*, Cap. II.

determinado comportamiento postdelictivo de signo positivo; y ello porque el delito de defraudación ya existe y es antijurídico cuando se lleva a cabo la regularización, sin que ésta pueda borrar ese carácter. Como señala DE VICENTE REMESAL, “una vez fijado cualitativa y cuantitativamente el contenido del injusto, no caben modificaciones posteriores positivas ni negativas; lo sucedido una vez – en este caso el delito – no puede considerarse después como no sucedido: ningún comportamiento postdelictivo positivo puede destruir el carácter delictivo de la acción a través de una fuerza retroactiva”⁷³⁰. En el mismo sentido apunta PEDREIRA GONZÁLEZ a quien puede leerse: “el carácter antijurídico de un hecho, que debe valorarse en el momento de su realización, no puede desvanecerse sin más [...] como si de una ‘causa de justificación sobrevenida’ se tratase”⁷³¹. Y es que el juicio que determina si una determinada conducta es ajustada o no a Derecho (antijuridicidad) viene referido al momento en que la misma se ejecuta; en el instante en el que el sujeto incumple la ley defraudando a la Seguridad Social (art. 307 CP) la conducta es ya antijurídica, sin que la regularización como comportamiento postdelictivo positivo pueda modificar lo anterior: la lesión al bien jurídico protegido permanece inalterada⁷³². Tampoco es posible que, con base en una valoración de conjunto del comportamiento del sujeto (teoría unitaria) se defienda que el desistimiento o la regularización del art. 307,3 CP. demuestran una desaparición de la antijuridicidad y la consiguiente innecesariedad de sanción penal. Y ello porque, como decíamos, no es correcto afirmar que la tentativa y el desistimiento sean partes de un mismo todo, como tampoco es correcto decir que la defraudación a la Seguridad Social y la regularización de dicha situación constituyan una unidad indivisible. Al contrario: el desistimiento opera una vez se ha perfeccionado por completo el injusto de la tentativa, así como la regularización opera cuando se ha perfeccionado por entero el injusto de la defraudación. Desistimiento y tentativa son figuras jurídicas diferentes, del mismo modo que regularización y defraudación son instituciones distintas.

⁷³⁰ DE VICENTE REMESAL, J.: *El comportamiento postdelictivo*, Ed. Universidad de León, León, 1985, p. 233.

⁷³¹ PEDREIRA GONZÁLEZ, *La prescripción de los delitos y de las faltas... cit.*, p. 136.

⁷³² DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo, cit.*, pp. 242 – 243.

2.7. Teoría de la compensación o disminución de la culpabilidad.

Otra de las tesis defendidas para explicar la figura del desistimiento de la tentativa pasa por entender que con la misma se produce una compensación o una disminución en la culpabilidad del sujeto. En esta teoría, pueden diferenciarse distintas *subteorías*:

Por un lado, algunos autores consideran que el desistimiento es una “conducta debida” consecuencia de haber dado comienzo a la ejecución del delito por medio de la tentativa, por lo que el comportamiento del sujeto desistiendo de tales actos vendría a compensar la culpabilidad de la tentativa (HERZBERG)⁷³³. El sujeto, por medio del desistimiento, pone las cosas en orden y evita un mal mayor, por lo que ya no puede seguir siendo objeto de conminación penal. En realidad en esta teoría subyace algo muy cercano a la idea de “reparación”: la tentativa origina un deber jurídico y el desistimiento supone el cumplimiento de ese deber. No se trata tanto de hacer desaparecer la culpabilidad sino más bien de compensarla o equilibrarla⁷³⁴.

En este sentido BACIGALUPO ha considerado que la figura de la regularización supone “una compensación –al menos de una parte esencial– de la culpabilidad mediante un *actus contrarius*, en el sentido de una ‘actuación socialmente constructiva’”⁷³⁵. A juicio de este autor, del principio de culpabilidad en Derecho penal se infiere la idea de que una culpabilidad compensada elimina el fundamento de aplicación de la sanción penal⁷³⁶. Esta idea también es defendida por LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, quien considera que la figura de la regularización “tiene un fundamento puramente utilitario y de reconocimiento de un *actus contrarius* del autor del delito”. Como expresa el último autor citado, “mediante un acto posterior, el autor del delito compensa la culpabilidad correspondiente al delito cometido”⁷³⁷. También mantiene

⁷³³ Vid. exposición del pensamiento de este autor en: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 102 y ss.

⁷³⁴ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 102 y ss.

⁷³⁵ BACIGALUPO, en Del Rosal Blasco, *El delito fiscal*, cit., p. 304; El Mismo: “El nuevo delito fiscal”, en *Actualidad Penal*, n.º. 45, diciembre de 1995, p. 893; y El Mismo, en Bacigalupo (dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 486. Vid. tb.: BACIGALUPO, E.: en Bacigalupo, E., López Barja de Quiroga, J., *Contestaciones al programa de Derecho penal, parte general, para acceso a las carreras Judicial y Fiscal*, Tomo I, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2002, p. 280.

⁷³⁶ BACIGALUPO, en Del Rosal Blasco, *El delito fiscal*, cit., p. 305; El Mismo, *El nuevo delito fiscal*, cit., p. 893; y El Mismo, en Bacigalupo (dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 486.

⁷³⁷ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho penal, parte general*, cit., pp. 745 – 746.

esta fundamentación SÁNCHEZ PEDROCHE quien, si bien acompaña su razonamiento de ciertas consideraciones políticocriminales, concluye que el levantamiento de pena se produce “al compensarse la culpabilidad del autor con otra actuación socialmente constructiva por la reparación que comporta”⁷³⁸.

A juicio de BACIGALUPO, la figura de la regularización se podría equiparar a la causa modificativa de la responsabilidad criminal prevista a modo de atenuante en el art. 21,5º CP.: “la de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral”. En su opinión, dado que este artículo “no impide la exclusión de la pena cuando la reparación compensa totalmente, o de una manera esencial, la culpabilidad” sino que permite tal posibilidad, en los supuestos en que, como ocurre en la regularización, la reducción de la culpabilidad sea tan importante que ya no permita legitimar la pena, entonces habrá de declararse la impunidad total⁷³⁹.

Por otro lado, partiendo de la idea de que la culpabilidad es un juicio de desvalor de conjunto sobre un objeto psíquico, algún sector ha entendido que cuando se produce un cambio en la voluntad del autor de la tentativa también acontece un cambio en el juicio sobre la voluntad de dicho sujeto, faltando con ello el requisito de la culpabilidad para proceder a imponer una pena⁷⁴⁰.

Por último, también se alega que la culpabilidad es una categoría susceptible de graduación, por lo que el desistimiento vendría a disminuir su contenido⁷⁴¹. Relacionado con esta idea, DE VICENTE REMESAL pone de manifiesto la existencia de ciertas corrientes doctrinales que, sobre todo en la literatura alemana, apuestan porque la ejecución de este tipo de comportamientos pueda incidir retroactivamente en la

⁷³⁸ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Ed. CEF, Madrid, 2007, p. 358.

⁷³⁹ BACIGALUPO, en Del Rosal Blasco, *El delito fiscal*, cit., p. 305; El Mismo, *El nuevo delito fiscal*, cit., p. 893; y El Mismo, en Bacigalupo (dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 486.

⁷⁴⁰ Vid. por todos: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 104.

⁷⁴¹ Vid. por todos: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 104 – 105.

culpabilidad del sujeto⁷⁴². Según esta doctrina, sería posible que en fase de determinación de la pena se tuviesen en cuenta por el juez diversas modalidades de comportamiento del autor, posteriores a la consumación del delito, que tengan relación con el hecho y que sean susceptibles de entenderse como *indicios de culpabilidad*. Existirían así comportamientos postdelictivos que supondrían “un síntoma posterior de una mayor o menor culpabilidad en el momento de la comisión del delito”⁷⁴³. Para este grupo de autores la “teoría de la construcción indiciaria” encuentra su punto de apoyo

⁷⁴² DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo*, cit., p. 249. Como advierte el citado autor, el contenido de estas teorías suele variar dependiendo del significado y alcance que se le otorgue a la categoría de “culpabilidad” en el seno de la estructura jurídica del delito. De esta forma se pueden extraer consecuencias bien diferentes si se maneja un principio de “culpabilidad por el hecho”, o por el contrario se parte de un principio de “culpabilidad por la conducción de vida” (que no es sino una modalidad de Derecho penal de autor, puesto que basa la culpabilidad en la forma de ser y el modo de vida del sujeto). Sobre las diversas teorías que conciben a la culpabilidad como “culpabilidad por la conducta de vida” o “culpabilidad de autor”, así como sobre las consecuencias que ello puede tener en la concepción del comportamiento postdelictivo y su influencia en la categoría de la culpabilidad, vid. DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo*, cit., pp. 252 y ss. El autor, tomando postura al respecto, afirma que frente a estas teorías “hay que señalar que la culpabilidad hay que entenderla como culpabilidad en referencia al hecho aislado [...] en el sentido de que el objeto de relación debe ser solamente el hecho antijurídico concreto” (p. 256). No obstante, puede afirmarse que hoy en nuestro Derecho penal subyace una concepción del principio de culpabilidad que impide el castigo del sujeto por su personalidad o por su modo de vida, acogándose un concepto de culpabilidad comprensivo del llamado “principio de responsabilidad por el hecho”. De este modo, como entiende MIR PUIG, S.: *Derecho penal parte general*, Ed. Reppertor, 9ª edición, Barcelona, 2011, pp. 123 – 125, bajo el principio de culpabilidad del Derecho penal español existen diversos límites al *ius puniendi* y entre ellos, en un plano muy destacado, el principio de responsabilidad por el hecho, que impide castigar formas de ser o personalidades, ciñéndose al castigo de la conducta, de los hechos (p. 123). En el Manual de éste autor puede leerse lo siguiente: “el principio de responsabilidad por el hecho, que exige un ‘Derecho penal del hecho’, se opone a la posibilidad de castigar el carácter o el modo de ser. Enlaza este principio con el de legalidad, y su exigencia de ‘tipicidad’ de los delitos: el ‘mandato de determinación’ de la ley penal reclama una descripción diferenciada de cada conducta delictiva. Ello se negó por el ‘Derecho penal de autor’ y la teoría de los ‘tipos de autor’ que propusieron los penalistas nacionalsocialistas: en lugar de castigar el homicidio, el hurto, las falsedades, etc. (tipos de conductas), el Derecho penal debía castigar al ‘homicida’, al ‘ladrón’, al ‘falsificador’, etc... (tipos de autor)”. En el mismo sentido, v. gr., CHOCLÁN MONTALVO, en Calderón Cerezo / Choclán Montalvo, *Manual de Derecho penal I, parte general... cit.*, p. 63. También LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho penal, parte general, cit.*, p. 152, quien asevera que “para nada importa el carácter o la conducta antisocial del autor anterior o posterior al hecho [...]. Lo único que importa es el hecho cometido”. Es por ello que en este trabajo tan sólo dejaremos expuestas las teorías que parten de este concepto de culpabilidad para defender la influencia del comportamiento postdelictivo en la misma.

⁷⁴³ DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo*, cit., p. 277, recoge las palabras de BAUMANN quien reconoce la idea de que el comportamiento postdelictivo pueda influir y modificar la categoría de la culpabilidad, y la expresa señalando que quien obra reparando los daños ocasionados con su actuación delictiva “muestra por lo general a través de esa acción reparadora que la comisión del delito se produjo como resultado de un desliz instantáneo y no en virtud del interés de lesionar el bien jurídico de un tercero”. Como explica DE VICENTE REMESAL, “la devolución del bolso robado por haberse despertado en el autor después de observar el contenido un sentimiento de compasión por la víctima, o la confesión del delito motivada por el mismo sentimiento frente al sospechoso detenido erróneamente, son circunstancias que, según esta teoría, mostrarían que la resolución de cometer el delito no había sido desde un principio tan intensa en el autor, es decir, que estos actos posteriores permitirían determinar que la culpabilidad [...] concurrente en el momento del hecho no fue tan grave como sería sin la concurrencia de dichas manifestaciones de comportamiento postdelictivo positivo” (p. 289).

en consideraciones de tipo psicológico: la conducta postdelictiva del autor sólo podrá ser susceptible de modificar la culpabilidad cuando tal comportamiento aparezca bien delimitado, fundamentado psicológicamente, y sea contrastado con una “comprobación psicoanalítica” (esto es, cuando quede definitivamente fijado que la intención de enmendar el daño ya aparecía de una u otra manera en la mente del autor cuando ejecutó el delito)⁷⁴⁴. Según estas teorías, los comportamientos del sujeto posteriores al momento de consumación delictiva “adquieren significado en la determinación de la pena en la medida en que tengan un efecto ‘indiciario’ sobre la culpabilidad existente en el momento de la realización del delito, en el sentido de una ‘menor culpabilidad’”⁷⁴⁵.

Según nuestro parecer, la teoría de la menor culpabilidad tampoco puede explicar correctamente la razón de ser del instituto de la regularización. Como explica MUÑOZ CONDE en referencia al desistimiento de la tentativa, “la culpabilidad se refiere al momento de la realización de los actos ejecutivos, pero no a una conducta posterior a ellos, que sólo serviría, como indicio de una menor peligrosidad del sujeto que desiste, para justificar una atenuación en el marco de la determinación legal de la pena”⁷⁴⁶. Si esto es así, y a nuestro juicio es indudable que así es, podemos decir que el comportamiento regularizador del sujeto, una vez consumada la defraudación, impide modificar, compensar, disminuir o eliminar la culpabilidad del mismo (o mejor, su *responsabilidad*), pues ésta ya ha nacido en el momento de ejecutarse el delito.

Debemos, por último, efectuar alguna crítica a la tesis expuesta por BACIGALUPO en concreta referencia al instituto de la regularización. Según este autor, el fundamento de esta cláusula puede encontrarse en los postulados explicativos de la circunstancia atenuante de reparación, prevista en el art. 21,5º CP., circunstancia

⁷⁴⁴ Sin embargo, parece tener razón DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo*, cit. pp. 284 – 185, cuando objeta que “es muy difícil llegar a descubrir [...] la relación existente entre la personalidad del sujeto manifestada a través de su comportamiento postdelictivo positivo y su actitud interna frente al hecho en el momento de su comisión”. Pedir al juez que en fase de determinación de la pena conozca el aspecto interno del sujeto tanto en el momento de cometer el hecho como en instantes posteriores a la consumación implicaría que éste poseyera unos conocimientos y una formación criminológica que hoy por hoy no tiene. Las teorías expuestas, como se ha señalado, parten de que la conducta posterior del sujeto debe estar bien fundamentada psicológicamente, contrastada psicoanalíticamente, para poder incidir en el contenido de la culpabilidad; si ello es así, entonces estas teorías sólo podrían ser susceptibles de llevarse a la práctica cuando la expresión “indicio” sea entendida como “sospecha irrefutable y concluyente” (lo cual haría prácticamente imposible poner en marcha las mismas).

⁷⁴⁵ Sobre el contenido de estas teorías y las opiniones doctrinales al respecto, cfr. la abundante información recogida por: DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo*, cit., pp. 275 y ss.

⁷⁴⁶ MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 34 – 35.

con la que guardaría cierta similitud, y que además no impediría ir más allá y declarar la total exención de pena en determinados supuestos (como el del art. 307,3 CP.), pues la atenuante, según este autor, “no impide la exclusión de la pena cuando la reparación compensa totalmente, o de una manera esencial, la culpabilidad”⁷⁴⁷.

No parece desacertado equiparar el fundamento de la regularización con el que inspira la circunstancia modificativa de la responsabilidad criminal del art. 25,1º CP., toda vez que en el art. 307,3 CP. subyace ciertamente la idea de “reparación” y satisfacción de los intereses de la Seguridad Social (cuestión que analizaremos con mayor detalle más adelante en este trabajo). Sin embargo, el fundamento de la atenuante de reparación del daño no tiene por qué identificarse en todo caso con la idea de una “menor culpabilidad” o “culpabilidad atenuada”. En torno a la razón de ser del art. 25,1º CP. ha nacido en los últimos tiempos una nutrida discusión en la doctrina penal, que aquí no podemos dejar de estudiar. Con independencia de que esta cuestión vaya a ser tratada *infra* con mayor detenimiento, debemos dejar apuntado que ante las diversas teorías que se han formulado sobre el fundamento de la atenuante de reparación del daño, la mayoría de la doctrina penal hoy desecha (en nuestra opinión con acierto) que la *disminución o compensación de la culpabilidad* sea la que fundamente esta figura⁷⁴⁸. Existen teorías que identifican el fundamento del art. 21,5º CP. en razones ajenas a una hipotética modificación retroactiva de los elementos del delito, que a nuestro juicio explican mejor la razón de ser de esta figura (por ejemplo, razones basadas en intereses político – criminales por dar satisfacción a la víctima, o en una disminución de la necesidad de sanción penal en atención a la teoría de los fines de la pena). Por ello debemos afirmar que la tesis mantenida por BACIGALUPO no puede predicarse como auténtico fundamento del instituto de la regularización, pues a pesar de que éste pueda identificarse con los postulados sustentáculos de la reparación del daño del art. 21,5º CP., el fundamento de esta atenuante no tiene por qué conectarse con la idea de “disminución de culpabilidad” ante un delito que ya se ha consumado⁷⁴⁹.

⁷⁴⁷ BACIGALUPO, en Del Rosal Blasco, *El delito fiscal*, cit., p. 305; El Mismo, *El nuevo delito fiscal*, cit., p. 893; y El Mismo, en Bacigalupo (dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 486.

⁷⁴⁸ En este sentido, vid. por todos: GARRO CARRERA, E.: *Reparación del daño e individualización de la pena. Derecho comparado y regulación española (art. 21,5 del Código Penal)*, Ed. Servicio Editorial Universidad del País Vasco, País Vasco, 2005, p. 245.

⁷⁴⁹ No obstante, como advertimos, sobre el fundamento de la atenuante del art. 21,5º CP. nos pronunciaremos más adelante en este estudio, vid. *infra*.

2.8. Teoría de la menor intensidad de la voluntad criminal.

Imbricada a las teorías jurídicas subjetivas expuestas al inicio de este epígrafe, se encuentra la teoría de la *menor intensidad de la voluntad criminal*⁷⁵⁰. Según ésta, en supuestos de desistimiento se demostraría en el sujeto una “voluntad criminal menos intensa”, lo que explicaría la impunidad en estos casos⁷⁵¹. Esta tesis parte de que el fundamento de la punibilidad de la tentativa radica, desde una visión eminentemente subjetiva, en la voluntad criminal manifestada por el sujeto, en una “rebelión” de éste contra el Ordenamiento Jurídico. Siendo esto así, como explica MUÑOZ CONDE, “[si] esta voluntad se atenúa en el transcurso del hecho, como se manifiesta en el desistimiento voluntario, entonces aparecen hecho y autor en una luz más tenue”, lo que denotaría una voluntad criminal disminuida⁷⁵². Como expresa NÚÑEZ PAZ, “se considera que si el autor se aparta voluntariamente de la consumación del delito revela que la voluntad no era suficientemente fuerte”, de lo que se deriva que no habrá de imponerse sanción penal⁷⁵³. Esta teoría se encuentra en estrecha conexión con las tesis sobre compensación y disminución de la culpabilidad analizadas en el apartado anterior (pues, según entiende este sector, esa conducta meritoria que supone el desistimiento compensaría el “reproche de la culpabilidad”⁷⁵⁴). En relación con la antigua institución del arrepentimiento como causa de atenuación, ANTÓN ONECA consideró también que suponía una “circunstancia de menor culpabilidad, en cuanto demuestra una

⁷⁵⁰ Como apuntamos en un apartado anterior de este trabajo, las iniciales *teorías jurídicas subjetivas* se apoyaban en una ausencia o desaparición de la intención o voluntad delictiva que impedía afirmar la propia tentativa (basada ésta en una fundamentación también de tipo subjetivo), vid. *supra*. Este es el punto de apoyo de la teoría de la *menor intensidad de la voluntad criminal* que ahora va a ser expuesta, que no es sino una profundización en las bases de aquéllas otras. Optamos aquí por disociar el estudio de ambas, a pesar de su estrecha conexión, a efectos de una mayor claridad expositiva (opción asumida antes que nosotros por, entre otros: MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 14 y 32; MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., pp. 45 y 51; y PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa...* cit., pp. 157 y 183).

⁷⁵¹ Vid. explicación de esta teoría en: MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 32 – 33; MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., pp. 51 – 52; PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa...* cit., pp. 183 y ss.; GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., p. 146; y DOMÍNGUEZ CORREA, *El desistimiento de la tentativa*, cit., pp. 43 y ss.

⁷⁵² MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 33.

⁷⁵³ NÚÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., pp. 134 – 135.

⁷⁵⁴ Vid.: MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 33.

voluntad criminal menos intensa”⁷⁵⁵. Sin embargo, tampoco podemos dar por válida esta teoría con objeto de fundamentar el instituto de la regularización:

En primer lugar, si se entiende que el sujeto que regulariza demuestra que en el momento de defraudar tenía una *voluntad criminal menos intensa*, o una *disminuida voluntad de delinquir*, entonces sencillamente no podrá hablarse de delito de defraudación del art. 307,1 CP., pues al ser éste un delito exclusivamente punible en su modalidad dolosa, y al exigir el dolo siempre la voluntad de realizar el tipo, la ausencia de este elemento es indicativa de la inexistencia de tipo penal. Y si no existe delito ya no hay nada que regularizar. Lo mismo ocurre con la institución del desistimiento en la tentativa en que, como dice MUÑOZ CONDE, “si *ab initio* falta la suficiente intensidad en la voluntad de llegar a la consumación del delito, no existe tentativa por ausencia del tipo subjetivo de ésta que exige por lo menos el dolo eventual, en tanto sea suficiente para llegar a la consumación”⁷⁵⁶.

Y en segundo lugar, si con estas teorías se quiere decir que la voluntad criminal menos intensa se deriva del propio hecho de regularizar, tenemos que objetar dos cosas: primero, que como ya hemos expuesto a lo largo del presente trabajo, la regularización se produce una vez ya se ha consumado el delito de defraudación, por lo que no parece posible que con este comportamiento se venga a demostrar *a posteriori* el carácter disminuido de una voluntad que ya ha quedado fijada en el pasado⁷⁵⁷; y segundo, que no en todo caso el comportamiento regularizador permite afirmar la existencia de una voluntad criminal menos intensa, pues la regularización, como afirma MUÑOZ CONDE en referencia al desistimiento, “no se debe la más de las veces a una pérdida de

⁷⁵⁵ ANTÓN ONECA, J.: *Derecho penal*, Ed. Akal, 2ª edición (anotada y puesta al día por Hernández Guijarro, J. J., Beneytez Merino, L.), Madrid, 1986, p. 379.

⁷⁵⁶ MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 35. En idéntico sentido: NUÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., p. 135; GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., pp. 146 – 147; y PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa...* cit., p. 187.

⁷⁵⁷ En este sentido: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 580; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 138.

intensidad de la voluntad criminal, sino a las circunstancias, externas o internas, más diversas”⁷⁵⁸.

En cualquier caso, tanto si la voluntad criminal menos intensa se entiende existente desde el inicio, como si se concibe que dicha voluntad se pone de manifiesto con la ejecución de un comportamiento postdelictivo, con el mantenimiento de estas tesis se puede llegar a afirmar la existencia de una especie de Derecho penal de autor “en el que lo decisivo no sería el hecho cometido, sino la personalidad del autor, su menor culpabilidad o peligrosidad, que se descubre con ese hecho”⁷⁵⁹. Y tal consecuencia no parece predicable en un sistema que, como el español, responde al principio de culpabilidad por el hecho⁷⁶⁰. Como advierte POZUELO PÉREZ, con la amplia concepción que de la culpabilidad tiene la doctrina expuesta, “el juicio de responsabilidad por *un* hecho no podría afirmarse hasta el momento en el cual se produjera *otro* hecho: la negación del daño”. Y tal planteamiento, en opinión de la autora, vendría a lesionar el principio de seguridad jurídica⁷⁶¹. En suma, compartiendo por completo las palabras de POZUELO PÉREZ, “el comportamiento postdelictivo y su posibilidad de atenuación de la pena es independiente de la intensidad de la voluntad criminal del autor en el momento del hecho [...], que constituye un acontecimiento del pasado, ya inalterable”⁷⁶².

⁷⁵⁸ MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 35. También mantienen esta opinión: NUÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., p. 135; y PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa...* cit., p. 187.

⁷⁵⁹ MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 35.

⁷⁶⁰ Como señalan, entre otros muchos autores, COBO DEL ROSAL / VIVES ANTÓN, *Derecho penal, parte general*, cit., pp. 536 – 537, “en el ámbito del Derecho penal no se juzga a la persona, sino solamente sus actos. Esta limitación al acto y a la atribuibilidad del acto desempeña una primordial función de garantía”. Por su parte, DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo*, cit., pp. 277 y 288, recogiendo el pensamiento de KAUFMANN, advierte de la difícil compatibilidad del principio de culpabilidad por el hecho y estas teorías. Así, “si con la inclusión del comportamiento postdelictivo quiere justificarse que en la determinación de la pena se trata de una valoración social general de la personalidad del sujeto –en la cual podrían incluirse también circunstancias posteriores referidas al autor– no debería decirse entonces que la pena se determina por la culpabilidad”.

⁷⁶¹ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 344 – 345.

⁷⁶² *Ibidem.*, pp. 345 – 346.

2.9. Teoría del interés de la víctima.

Según esta tesis el desistimiento voluntario queda vinculado a la relación autor / víctima, por lo que el comportamiento del autor, desistiendo del hecho intentado, supone una especie de “conciliación de intereses”⁷⁶³. Cuando el Estado actúa en aras a salvaguardar bienes jurídicos lo que realmente busca es la protección de las víctimas potenciales, por lo que el objeto de protección lo sería la integridad de éstas. Según esta teoría con la tentativa se ha puesto en peligro esa integridad, pero en la medida en que aún no se ha lesionado de forma efectiva, el autor puede optar por desistir voluntariamente, lo que es valorado positivamente por el Estado, desde la óptica de los intereses victimológicos, ofreciendo la oportunidad de quedar impune por desistimiento (MAYER)⁷⁶⁴. También con base en estos argumentos, se predica por otros autores que lo verdaderamente relevante es el papel de la víctima, dependiendo la imposición de pena de que ésta sea necesaria o no para protegerla. De este modo cuando se lleva a cabo un desistimiento voluntario se hace ya innecesaria la imposición de sanción penal, pues desde el punto de vista de la víctima ya no sería necesaria una pena para su protección (WEINHOLD)⁷⁶⁵.

En exclusiva referencia a la regularización, en nuestra doctrina no demasiados autores han identificado el fundamento de la figura con un pensamiento victimológico. Sin embargo, una opinión muy aproximada puede encontrarse en QUERALT JIMÉNEZ. Este autor mantiene que la naturaleza jurídica de la cláusula es la de “causa de exclusión de la antijuridicidad” y entiende que la razón de ser de la misma se deriva del comportamiento del sujeto en el sentido de haber dado satisfacción a la víctima⁷⁶⁶. A su juicio, con el instituto de la regularización se abre la teoría del delito “a la relevancia

⁷⁶³ Sobre esta idea en el Derecho penal alemán, cfr. ampliamente: MAIWALD, M.: “Reparación y determinación de las consecuencias jurídico – penales en el sistema penal alemán”, en Asua Batarrita, A., Garro Carrera, E. (eds.), *Hechos postdelictivos y sistema de individualización de la pena*, Ed. Universidad del País Vasco, Bilbao, 2009, pp. 55 y ss. Cfr. tb.: DOMÍNGUEZ CORREA, *El desistimiento de la tentativa*, cit., pp. 60 y ss.

⁷⁶⁴ Vid. exposición del pensamiento de este autor en: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 107 – 108.

⁷⁶⁵ Vid. exposición del pensamiento de este autor en: POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 108 – 109.

⁷⁶⁶ QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 813; El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo... cit.*, pp. 228 – 229; El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 57; y El Mismo, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social*, cit., p. 264.

del comportamiento postdelictivo, por un lado, y al pensamiento victimológico, consecuencia en buena medida de tal comportamiento, por otro”⁷⁶⁷. Sin embargo, este pensamiento se reconduce por el propio QUERALT JIMÉNEZ a una equiparación del fundamento de la regularización con el de la atenuante por reparación del daño prevista en el art. 21,5º CP., en que, efectivamente, el Código Penal se expresa en los siguientes términos: “reparar el daño ocasionado a la víctima” (cursivas añadidas)⁷⁶⁸.

A nuestro modo de ver, es correcto indagar una fundamentación de la cláusula por medio de la equiparación con la institución de la reparación a la víctima. La “teoría del interés de la víctima” que antes ha sido expuesta no puede ser extrapolada al supuesto de la regularización en los mismos términos que en el desistimiento de la tentativa. En ésta última se trata de proteger a la víctima *potencial o futura*, toda vez que el bien jurídico, aún habiendo sido puesto en riesgo, no ha sido aún efectivamente lesionado (el delito no se ha consumado). Esto no acontece en la regularización, en la que el bien jurídico ya ha sido menoscabado y existe un delito consumado: la víctima aquí ya no será potencial o futura, sino *real*. Esta diferencia, sin embargo, no impide tomar en consideración la teoría que está siendo analizada y, en concreto, el pensamiento victimológico; se trata más bien de adaptarla al concreto supuesto de la regularización, lo que creemos que es posible si, como hace QUERALT JIMÉNEZ, se propugna una exégesis de esta institución apoyada en una equiparación con la figura de la reparación de la víctima, por dar satisfacción a los intereses de ésta que ya han sido menoscabados⁷⁶⁹. En relación a la regularización, por tanto, la teoría del interés de la víctima puede considerarse correcta como fundamento de la figura siempre que se interprete en el sentido dado por el autor últimamente citado, es decir, siempre que la misma se reconduzca al fundamento que inspira la causa atenuante del art. 21,5º CP.

De cualquier forma, debe advertirse que con esta tesis parece que se está dando parte de razón a las fundamentaciones político – fiscales, pues si en la misma subyace la idea de “conflicto de intereses” sujeto / víctima (en el caso de la regularización:

⁷⁶⁷ QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 814.

⁷⁶⁸ QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 841. El autor considera que una conjunción entre esta atenuante del art. 21,5º y la atenuante de confesión del art. 21,4º explican el fundamento de esta figura.

⁷⁶⁹ Aunque la reparación de la víctima, entendida como *reparación penal* (diferente de la civil, como comprobaremos *infra* en este trabajo) tienda a compensar o resarcir el daño *ya producido* a la víctima, también puede ostentar una cierta función preventiva, de protección de víctimas potenciales, si se conecta con la teoría de los fines de la pena. Sobre esto volveremos más adelante en este estudio.

empresario / TGSS.), entonces el fundamento de la regularización pudiera resultar explicable en el hecho de que el sujeto que procede a regularizar ha satisfecho los intereses de la Seguridad Social, intereses que son puramente fiscales o recaudatorios. Sólo cuando se satisfacen tales intereses podría predicarse la ausencia de necesidad de pena, según esta teoría.

POZUELO PÉREZ entiende que esta teoría corre el riesgo de no resultar aplicable a todos los delitos previstos en el Código Penal, pues en muchos de ellos no se haría posible la existencia de una víctima individualizada o definida en el sentido en que apuntan los postulados de estas tesis. En opinión de esta autora, con la teoría del interés de la víctima se exigiría “una relación, casi con tintes personales, entre el autor y la víctima de la tentativa, relación que en definitiva parece ser la que mueve al autor a desistir, o que, al menos, ha de ser objeto prioritario de la conducta de desistimiento”⁷⁷⁰. A nuestro modo de ver, en el delito del art. 307 CP. es cierto que no puede predicarse la existencia de una relación con tales connotaciones, toda vez que el marco relacional empresario / Seguridad Social no responde al ideal de “relación personal” que parece derivarse de la teoría expuesta. Sin embargo, ello no significa que en el tipo penal de defraudación a la Seguridad Social no pueda hablarse de la existencia de una “víctima”⁷⁷¹.

Como explica GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, tradicionalmente la víctima ha sido concebida como una de las partes de la pareja criminal, constituida por el binomio delincuente / víctima. De ahí que el pensamiento clásico entienda que no hay más víctima que la persona humana, física⁷⁷². Así por ejemplo BORJA JIMÉNEZ entiende que “víctima será exclusivamente la persona física que es aquella que tiene capacidad de sufrimiento”⁷⁷³. No obstante, como señala GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, tal concepción tradicional no puede ser la que actualmente se maneje, pues parece indiscutible que también en determinados casos las organizaciones, la sociedad,

⁷⁷⁰ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 110.

⁷⁷¹ En este sentido resulta de especial interés el artículo de: COLINA RAMÍREZ, E. I.: “La víctima en el delito de defraudación tributaria”, en *Derecho penal mínimo: revista de análisis jurídico penal*, nº 9, julio de 2012, pp. 105 y ss., para quien sí es posible hablar de víctima en el caso de la Hacienda Pública (si bien ligado a la idea de Estado como víctima unitaria o individual, no colectiva).

⁷⁷² GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, A.: *Tratado de Criminología*, Ed. Tirant lo Blanch, 4ª edición actualizada, corregida y aumentada, Valencia, 2009, pp. 122 – 123.

⁷⁷³ BORJA JIMÉNEZ, E.: *Las circunstancias atenuantes en el Ordenamiento jurídico español*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, p. 179.

el Estado e incluso la comunidad internacional pueden ser considerados “víctimas” de delitos. El hecho de que ciertos tipos penales, como el del art. 307 CP., lesionen o pongan en peligro determinados bienes jurídicos cuyo titular no es una persona física no significa que sean “delitos sin víctima”. Lo que significa es, más bien, que “en estos campos de la criminalidad [...] la acepción tradicional de ‘víctima’, muy restrictiva, carece de operatividad, dado el proceso de ‘despersonalización’, ‘anonimato’ y ‘colectivización’ de la víctima que se ha producido en los mismos”⁷⁷⁴. Pero ello, como se ha dejado dicho, no es lo mismo que afirmar que este tipo de delitos sean delitos desprovistos de víctima. E incluso en esta tipología de delitos, como añade este autor, “el carácter anónimo o colectivo de la víctima explica que las organizaciones y personas jurídicas [...] sean, con más frecuencia que las personas físicas, víctimas de determinados delitos. La despersonalización de aquéllas es un mecanismo de neutralización o justificación del infractor, un aliciente para la comisión del delito o un pretexto tranquilizador”⁷⁷⁵. En consecuencia, a pesar de su difusa identificación, debemos afirmar que el delito de defraudación a la Seguridad Social sí tiene víctima, por mucho que ésta sea despersonalizada o colectiva. En sentido estricto, la víctima directa de estos delitos puede identificarse en la propia Seguridad Social, sujeto pasivo del delito, sin que, con un concepto más amplio de víctima se puedan descartar a priori otros sujetos considerados como tal por verse de una u otra manera afectados por la comisión del delito (v. gr.: el conjunto de ciudadanos beneficiados por las prestaciones de la Seguridad Social)⁷⁷⁶. Pero si partimos de un concepto de víctima restringido, que identifique a esta con el sujeto pasivo del delito, podemos afirmar que la víctima es la

⁷⁷⁴ GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, *Tratado de Criminología, cit.*, p. 123.

⁷⁷⁵ *Ibidem.*, p. 125.

⁷⁷⁶ Como señalan MORILLAS FERNÁNDEZ / PATRÓ HERNÁNDEZ / AGUILAR CÁRCELES, el término “víctima” puede conllevar varias acepciones diferenciadas; entre ellas la acepción jurídica (que implica un padecimiento del sujeto derivado de un acto ilícito), la penal restringida (que se limita al sujeto pasivo), o la penal amplia (que abarca al conjunto de la sociedad ofendida por el delito). Vid.: MORILLAS FERNÁNDEZ, D. L., PATRÓ HERNÁNDEZ, R. M., AGUILAR CÁRCELES, M. M.: *Victimología: un estudio sobre la víctima y los procesos de victimización*, Ed. Dykinson, Madrid, 2011, pp. 101 – 102. Por su parte, BORJA JIMÉNEZ, *Las circunstancias atenuantes en el Ordenamiento jurídico español, cit.*, pp. 180 – 181, entiende que, a su juicio, sólo el sujeto pasivo puede considerarse como “víctima”, pues es este el titular del bien jurídico protegido, sin que se descarte la idea del “perjudicado”, que sin ser sujeto pasivo “recibe de forma cercana las consecuencias dañinas del delito”.

Seguridad Social (en cualquier caso, es importante señalar quién es la víctima en este delito con objeto de identificar sus intereses)⁷⁷⁷.

En suma, la teoría del interés de la víctima como posible fundamento del instituto de la regularización no nos parece desacertada siempre que la misma se interprete en el sentido de que la “satisfacción a la víctima” se produce con un comportamiento “reparador” del sujeto, lo que nos conducirá más adelante a analizar la razón de ser de la atenuante de reparación del daño prevista en el art. 21,5º CP. (cláusula con la que la regularización guardaría estrecha similitud).

2.10. Teoría de los fines de la pena: la falta de necesidad de pena.

La teoría de los fines de la pena (“Strafzwecktheorie”) mantiene que el fundamento del desistimiento en el delito intentado se identifica con la falta de necesidad de sanción penal cuando no existen razones de prevención general y especial que la justifiquen. De este modo se entiende que si lo que justifica el recurso a la pena es la necesidad de que ésta sea impuesta, con objeto de “mantener la delincuencia dentro de un límite soportable para la convivencia”, debe acudirse a la impunidad cuando nos encontremos ante un supuesto en el que pueda predicarse la falta de necesidad de pena. Esto es lo que, a juicio de este sector doctrinal, ocurriría en el desistimiento de la tentativa, y lo que de forma extrapolada podría predicarse del supuesto de regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social⁷⁷⁸.

Uno de los primeros autores en formular esta teoría en nuestro país ha sido MUÑOZ CONDE, quien en su monografía sobre el desistimiento afirmó que “ni la prevención general ni la especial aconsejan aquí la pena”, por lo que, a juicio de este autor, el desistimiento “no es [...] una conducta merecedora de pena”⁷⁷⁹. Desde el punto de vista de la *prevención general*, la pena solo resulta necesaria cuando se ve resentida la

⁷⁷⁷ Como señala PÉREZ CEPEDA en Derecho penal “la víctima, como categoría dogmática, es el sujeto pasivo y el titular del bien jurídico protegido”. Vid.: PÉREZ CEPEDA, A. I.: “Las víctimas ante el Derecho penal. Especial referencia a las vías formales e informales de reparación y mediación”, en Arroyo Zapatero, L., Berdugo Gómez de la Torre, I. (dirs.), VV. AA., *Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos. In memoriam*, Vol. I, Ed. Universidad de Castilla la Mancha y Universidad de Salamanca, Cuenca, 2001, p. 447.

⁷⁷⁸ Cfr.: MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 37 – 38.

⁷⁷⁹ MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., p. 38.

vigencia del Ordenamiento Jurídico y la conducta del sujeto constituye, en palabras de MUÑOZ CONDE, “un mal ejemplo” para la comunidad. Siendo esto así, se entiende que quien desiste elimina esa mala impresión social, por lo que la pena “se convierte en algo superfluo que ya no está justificado”. Desde el punto de vista de la *prevención especial* tampoco se hace necesaria la imposición de una pena toda vez que “el fin cautelar y correctivo de la pena carece ya de objeto”, pues el sujeto que desiste demuestra que ya no puede ser considerado delincuente⁷⁸⁰. Como explica POZUELO PÉREZ, esta teoría se puede traducir en los siguientes postulados: primero, en referencia a la *prevención general positiva*, se entiende que el desistimiento viene a reponer la confianza en el Ordenamiento Jurídico, que había sido menoscabada con anterioridad. Segundo, por lo que se refiere a la *prevención general negativa*, la pena se hace innecesaria por carecer de utilidad cualquier efecto intimidatorio de la misma. Y tercero, respecto de la *prevención especial*, la teoría de los fines de la pena considera que con el desistimiento se demuestra que el sujeto ya no es peligroso y por tanto no está necesitado de resocialización⁷⁸¹. Algo semejante ocurriría al ejecutarse el comportamiento postdelictivo del art. 307,3 CP.: razones de prevención general y especial aconsejarían la impunidad. Esta teoría ha sido recogida por un destacado número de autores como explicativa del fundamento de la impunidad por regularización, por lo que no puede dejar de tener relevancia en esta investigación⁷⁸².

⁷⁸⁰ MUÑOZ CONDE, *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, cit., pp. 39 – 40. En idéntico sentido: NUÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., p. 136.

⁷⁸¹ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 69. Para mayor abundamiento en esta teoría y su tratamiento doctrinal, cfr.: Misma Autora, pp. 70 y ss. En los mismos términos: FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos...* cit., p. 146; y La Misma, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 112.

⁷⁸² Recogen estos argumentos en referencia al delito de defraudación a la Seguridad Social (y también en referencia a su homóloga figura en el delito de fraude contra la Hacienda Pública), entre otros: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 578; BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva*, cit., pp. 71 y ss.; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 124 y ss.; El Mismo, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, Ed. Tirant lo blanch, 4ª edición, Valencia, 2013, pp. 690 – 691; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají, Cancr Minchot, Frías Rivera, Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés, Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., pp. 211 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 184 – 185; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 148 – 149; IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria...* cit., pp. 290 y ss.; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización...* cit., p. 76; y BACIGALUPO, en Bacigalupo (dir.), *El delito fiscal*, cit., pp. 485 – 486. También parecen de esta opinión, aunque críticamente, PÉREZ MANZANO / MERCADER

También ROXIN ha aceptado como punto de partida la teoría de los fines de la pena como la tesis más acertada a la hora de explicar el fundamento de la impunidad por desistimiento en la tentativa. A juicio de este autor, además, esta teoría presenta una clara ventaja: “la fuerza de convicción de la teoría del fin de la pena descansa sobre el hecho de que explica con soltura y de forma convincente la diversidad de las regulaciones legales”⁷⁸³.

Más actualmente GILI PASCUAL parece posicionarse en esta línea de pensamiento al señalar que con el desistimiento “no se vienen a anular retrospectivamente los *presupuestos* de la responsabilidad por tentativa, que obviamente subsisten, sino a introducir otro tipo de valoraciones de carácter dinámico [...]. El desistimiento no elimina el peligro que existió, presupuesto de la pena, sino que hace desaparecer la necesidad (fundamento) de su imposición”, lo que conduce a este autor a concluir que el fundamento del desistimiento estriba en la innecesaridad de castigo, “haciéndose descansar la razón de la impunidad en los fines de la pena”⁷⁸⁴.

Sin embargo, tampoco este fundamento se encuentra exento de críticas. Desde posiciones contrarias se aduce que con esta teoría se corre el peligro de acabar exigiendo al sujeto que desiste la demostración de que la motivación de su conducta fue la adhesión interna al Derecho, lo que no puede exigirse como proceso de conversión (pues como advierte POZUELO PÉREZ, entonces se sobrepasarían de forma ilegítima las funciones del Derecho penal)⁷⁸⁵. Por otro lado, este fundamento generaría ciertas dudas a la hora de explicar el desistimiento en determinados delitos previstos en la parte especial del Código (por ejemplo, la impunidad por delito de robo por parte de un sujeto que en realidad desiste para robar a otro sujeto con aspecto más adinerado)⁷⁸⁶. En suma,

UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 228.

⁷⁸³ ROXIN, *Acerca de la ratio del privilegio del desistimiento en Derecho penal*, cit., http://criminnet.ugr.es/recpc/recpc_03-03.html.

⁷⁸⁴ GILI PASCUAL, *Desistimiento y concurso de personas en el delito*, cit., pp. 43 – 44. Por su parte, también parece seguir esta teoría GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., pp. 159 y ss., si bien basando su argumentación en la ausencia de razón de razones de *prevención general* que justifiquen el recurso a la pena (no de *prevención especial*, pues el autor considera que en esta vertiente las razones de pena subsisten, toda vez que “respecto del sujeto que, renunciando a la ejecución concreta o reservándose un ataque de otra índole al bien jurídico, piensa volver a menoscabarlo, no se puede afirmar que no haya necesidades preventivo – especiales; vid. Mismo Autor, p. 152).

⁷⁸⁵ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 93 – 94.

⁷⁸⁶ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., p. 94. En semejante sentido parece posicionarse GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., p. 152,

según este sector, en determinadas ocasiones no sería posible afirmar la innecesariedad de pena en atención a los fines preventivos de la misma, haciéndose necesario el recurso a otras justificaciones⁷⁸⁷.

A nuestro juicio, no obstante, estas no son razones suficientes para desechar esta teoría como fundamentación del instituto de la regularización. Debemos partir de la idea de que la premisa “cuando la pena no sea necesaria no debe imponerse” es correcta: lo que justifica la imposición de sanción penal es la necesidad de pena para la salvaguarda y protección de bienes jurídicos, primordialmente a través de su prevención, por lo que la pena solo podrá quedar fundamentada cuando realmente sea *necesaria* para proteger al individuo y a la sociedad. Con el desistimiento de la tentativa, y también ocurre así en

al afirmar que en determinados delitos, como los sexuales o los ejecutados por convicción, el desistimiento sólo podrá acompañarse de ausencia de razones de prevención – especial “cuando el desorden sexual hubiera desaparecido o se hubiera renunciado a la convicción”. En los demás supuestos “siempre habría que temer fundadamente que el sujeto volverá a realizar hechos delictivos similares”.

⁷⁸⁷ En el capítulo de críticas a esta teoría, debe recogerse la opinión mantenida por MARTÍNEZ ESCAMILLA, quien considera que la posibilidad de que con el desistimiento de la tentativa se declare también la impunidad ante supuestos en los que la pena, sin embargo, sigue cumpliendo su función preventiva, es un dato a su juicio relevante para afirmar la incorrección de esta teoría. En opinión de esta autora, “pudiera ocurrir que el castigo en el caso concreto desempeñara una función preventivo – general o su ejecución la resocialización del penado y que, sin embargo, por consideraciones de otro tipo que no tienen por qué derivarse directamente de la función preventiva de la pena, el Estado renuncie al ejercicio del *ius puniendi*” (MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., p. 57. En parecido sentido: NUÑEZ PAZ, *El delito intentado*, cit., pp. 136 y ss. Recoge también esta crítica: PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa...* cit., p. 197). Esta opinión se sustenta de manera diferenciada, según hablemos de *prevención especial* o de *prevención general*. Respecto de la *prevención especial*, la autora pone el ejemplo de un médico que desiste de practicar el aborto a una mujer embarazada, fuera de los casos permitidos por la ley, al apreciar el avanzado estado de gestación de la misma. En este caso podría afirmarse que el desistimiento ni prueba ni es indicativo de un propósito fiel del sujeto de retornar a la legalidad, pues a pesar de su desistimiento en el caso concreto “no hay ninguna razón para pensar que no vaya a seguir practicando interrupciones ilegales del embarazo en el futuro, cuando la vida de las embarazadas no corra grave peligro” (MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., pp. 58 – 59). Por lo que se refiere a la *prevención general*, la autora pone el ejemplo siguiente: “A suministra a B una dosis mortal de veneno. En el momento en que B lo ingiere cae un rayo que asusta a A, el cual se arrepiente por interpretar el acontecimiento como un aviso divino, pidiendo rápidamente una ambulancia. Dado lo eficaz del veneno suministrado ha de considerarse una verdadera casualidad la salvación de B, producto sólo de la rápida y eficiente intervención del médico, sino también de la suerte”. En este caso, hay que afirmar la impunidad de A, pues ha llevado a cabo un desistimiento voluntario y eficaz, evitándose la consumación delictiva. Al Código Penal le es indiferente las razones que motivaron esa actuación. Y sin embargo, a juicio de MARTÍNEZ ESCAMILLA no es posible afirmar que, desde el punto de vista de la prevención general, la sanción penal devenga inútil o innecesaria. Y ello porque no se podría afirmar tajantemente que en el supuesto expuesto no se haya vulnerado la confianza de la sociedad en la vigencia de las normas. En este sentido se pregunta la autora: “¿realmente el sentimiento jurídico de la comunidad es tan fariseo que sólo se altera cuando se produce la lesión efectiva del bien jurídico, quedando incólume cuando dicho bien ha sido puesto gravemente en peligro y fundamentalmente la suerte ha impedido su pérdida definitiva?” (MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., pp. 59 – 61). En síntesis, pudiera resultar criticable el empleo de estas teorías como verdadero fundamento del desistimiento, pues a pesar de que sea cierto que para imponer una pena deba afirmarse antes su utilidad, según entiende la autora “no siempre que el castigo pudiera resultar eficaz debe ser necesariamente impuesto” (MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., p. 62).

el instituto de la regularización, se compensa la situación lesiva derivada de la inicial conducta delictiva, generándose un buen ejemplo mediante el retorno voluntario del sujeto al seno del Ordenamiento Jurídico, por lo que ni la tentativa ni el delito de defraudación persistirían ya como forma de *comportamiento intolerable*. Tampoco el mantenimiento de un orden jurídico aconseja la imposición de pena cuando el sujeto desiste o regulariza, pues con tal comportamiento es el propio autor quien se encarga de mantener tal orden, al regresar voluntariamente al círculo permitido por el Ordenamiento⁷⁸⁸. Por estas razones, parece que debemos dar por válida la teoría de los fines de la pena como posible fundamento de la cláusula de regularización. A pesar de que por sí sola esta teoría pueda no resultar totalmente eficaz para explicar la razón de ser del actual art. 307,3 CP., combinada con otros fundamentos, en una especie de *fundamentación mixta o plural*, puede aproximarse fielmente a este objetivo. Como explica FARALDO CABANA “situar la respuesta a la cuestión del fundamento de la impunidad por el desistimiento primordialmente en la teoría de los fines de la pena no implica [...] rechazar la presencia de otras razones que pueden contribuir también a explicar dicho fundamento, en el sentido de la combinación de ideas a la que se alude modernamente por parte de un amplio sector doctrinal”⁷⁸⁹. A nuestro juicio, coincidiendo con esta autora, el recurso a la combinación de la teoría de los fines de la pena con otros expuestos por la doctrina (como por ejemplo: el interés político – criminal en reparar el daño a la víctima, e incluso los principios de mínima intervención y *ultima ratio* del Derecho penal) puede contribuir a subsanar los posibles defectos que se producirían de entender dicha teoría como único fundamento de la cláusula⁷⁹⁰. En definitiva: no existe un fundamento único o decisivo que por sí sólo, de forma

⁷⁸⁸ Así, en referencia con el desistimiento en la tentativa: PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa... cit.*, p. 198.

⁷⁸⁹ FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos... cit.*, p. 147; y La Misma, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, pp. 112 – 114. En referencia al desistimiento en la tentativa, mantiene esta opinión v. gr.: PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa... cit.*, p. 204.

⁷⁹⁰ Así por ejemplo MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal, cit.*, pp. 64 y ss., concibe que el fundamento del desistimiento descansa en razones de equidad combinado por razones de *ultima ratio* del Derecho penal, lo que aconseja finalmente la impunidad de quien actúa de esta forma. Por su parte, otros autores consideran que la combinación de la teoría de los fines de la pena con los principios de intervención mínima penal y *ultima ratio* constituye la solución más acertada a la hora de explicar el fundamento del desistimiento de la tentativa y de las causas de levantamiento de la pena (entre las que se encuentra la cláusula de regularización); en este sentido: v. gr.: PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa... cit.*, p. 205; y FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos... cit.*, p. 147.

individual, pueda explicar por completo el fundamento de estas instituciones (desistimiento y regularización)⁷⁹¹.

En consecuencia, el fundamento de la impunidad por falta de necesidad de sancionar derivada de la ausencia o disminución de razones de prevención general y prevención especial sí puede contribuir a explicar la razón de ser de la cláusula de regularización del art. 307,3 CP. (a pesar de que deba sumarse otras teorías que coadyuven a su fortalecimiento).

2.11. Conclusiones. Punto de partida.

Como se ha comprobado, la doctrina ha querido explicar el fundamento de las denominadas “causas de levantamiento de la pena” (y, más en concreto, el de la cláusula de regularización del art. 307,3 CP.) con apoyo en las teorías que fundamentan la institución del desistimiento en la tentativa del art. 16,2 CP. Ello parece correcto si se entiende, como hacemos nosotros, que el desistimiento tiene también naturaleza jurídica de causa de levantamiento o anulación de la pena, pues elimina la sanción penal que debe nacer, entrando en juego una vez ya se ha perfeccionado por completo el injusto de la tentativa (art. 16,1 CP.). Por ello podemos afirmar que el desistimiento es a la tentativa lo que la regularización es al delito de defraudación a la Seguridad Social. De ahí que se predique que ambas figuras puedan compartir próximo fundamento.

Existen muy diversas opiniones que, con mayores o menores adeptos en la actualidad, intentan explicar el fundamento del desistimiento de la tentativa con apoyo en sólidos argumentos, como se ha podido comprobar en la exposición de este apartado. No obstante no todas esas razones parecen defendibles, pues a las mismas se le han objetado distintas críticas que impiden concebir a algunas de estas teorías como verdadero fundamento del desistimiento. Tras la exposición que se ha realizado, y con base en las tesis predicadas respecto del desistimiento de la tentativa, podemos concluir afirmando que el fundamento de la regularización no se identifica en una única razón, sino que reside en un binomio de ideas diferenciadas, o en una especie de *argumento dual* fundamentador:

⁷⁹¹ En este sentido: PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario de la tentativa... cit.*, p. 204.

Por un lado, en la idea de “reparación” (derivada de la teoría del “interés de la víctima” que expusimos), toda vez que con este comportamiento postdelictivo el sujeto viene a reparar, solventar o compensar el delito que ya perpetró, mediante un *actus contrarius* que puede ser explicado por la vía de distintas fórmulas. Este ideal reparador ya se pone de manifiesto en nuestro Código Penal con la circunstancia atenuante prevista en el art. 21,5º CP. De lo anterior se deriva la imperiosa necesidad de conocer cuáles son las razones que fundamentan la existencia de este último precepto en el Ordenamiento jurídico – penal español, pues tales razones podrán extrapolarse después al supuesto de regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, que no deja de ser un supuesto de *especial reparación*.

Por otro lado, el fundamento del art. 307,3 CP. resulta explicable también desde la idea de disminución de necesidad de pena, toda vez que con este comportamiento postdelictivo se da cumplimiento en gran medida a los fines de prevención general y especial perseguidos con la pena. Como más adelante desarrollaremos, con la institución de la regularización se produce una importante disminución de la necesidad de imponer pena: ésta es ya innecesaria en aras a alcanzar los fines preventivos que se le asignan, pues los mismos ya se habrían logrado por medio del comportamiento postdelictivo que supone la regularización. Si bien, como ya adelantábamos *supra*, en ocasiones se hace difícil afirmar una completa desaparición de la necesidad de imponer sanción penal, lo que hace que este fundamento deba apoyarse en un conjunto de principios tales como la mínima intervención, la subsidiariedad del Derecho penal, o la *ultima ratio*, con objeto de fortalecerse.

Esta argumentación dual constituye el punto del que partir para poder extraer conclusiones que respondan de la manera más fiel posible al objetivo que pretendemos: conocer cuál es el verdadero fundamento de la regularización. Es momento, por tanto, de adentrarnos en ambos caminos (reparación y fines de la pena) y comprobar (1) en qué ideas se sustentan los postulados anteriores, y (2) si realmente ambas teorías son predicables, y en qué términos, respecto del supuesto contemplado en el art. 307,3 CP. A esta tarea dedicamos los siguientes apartados.

3. El fundamento de la regularización en analogía con el fundamento de la atenuante de reparación del daño del art. 21,5º del Código Penal.

3.1. Introducción: la regularización como supuesto de especial reparación.

De acuerdo con todo lo expuesto hasta ahora, el primer pilar que sustenta el instituto de la regularización se identifica con la idea de “reparación” derivada de la teoría del interés de la víctima que analizamos en apartados anteriores de esta investigación. Y ello porque con el comportamiento regularizador del sujeto que defraudó, se está procediendo a reparar el daño causado al bien jurídico, compensando los efectos del mismo y, en definitiva, resarciéndose el agravio inicialmente producido.

Como acertadamente señala BRANDÁRIZ GARCÍA, “el contexto básico de referencia de la fundamentación (jurídico – penal) de la institución viene dado por la moderna dogmática de la reparación [...]. En este sentido, parece adecuado leer el presupuesto de aplicación de la causa de levantamiento de la pena como una exigencia de reparación, en concreto de la lesión del bien jurídico [...] ocasionada con anterioridad”⁷⁹². Por su parte GARCÍA ARÁN considera que la exención de pena del art. 307,3 CP. y sus homólogas figuras en el delito fiscal y fraude de subvenciones son “acogedoras de la reparación del menoscabo económico producido por tales delitos”⁷⁹³. También el Auto del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1997 (dictado en el “caso Filesa”) expresa en su FJ. Segundo que el instituto de la regularización se apoya en la idea de “una reparación que hace disminuir la trascendencia del hecho, y, además, está contenida [...] en normas de evidente fondo jurídico-penal”⁷⁹⁴, opinión recogida en posteriores sentencias de este mismo Tribunal⁷⁹⁵.

⁷⁹² BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 30 – 31. En el mismo sentido: DE VICENTE MARTÍNEZ, en Demetrio Crespo (dir.); Maroto Calatayud (coord.), *Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma... cit.*, p. 591.

⁷⁹³ GARCÍA ARÁN, M.: “Reparación a la víctima y mediación en la delincuencia económica”, en Muñoz Conde, F., Lorenzo Salgado, J. M., Ferré Olivé, J. C., et. al. (dirs.), Núñez Paz, M. A. (edit. y coord.), *Un Derecho penal comprometido. Libro Homenaje al prof. Dr. Gerardo Landrove Díaz*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 476 – 477.

⁷⁹⁴ ATS de 19 de julio de 1997, Sala 2ª, FJ. 12º (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/7842).

⁷⁹⁵ Así, v. gr.: la STS de 29 de mayo de 2009, Sala 2ª, FD. 2º, (Iustel, §291940), en que puede leerse que “el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación”. En el mismo sentido se pronunció la STS de 30 de mayo de 2003, Sala 2ª, (Iustel, §244824).

Igualmente en otros Ordenamientos Jurídicos, como el argentino, la doctrina se ha inclinado por el estudio de la cláusula de regularización en términos de *reparación*⁷⁹⁶. En lo que concierne al sistema italiano, los autores han considerado también que tras la regularización se esconde un comportamiento cuyo objetivo es eliminar el perjuicio resultante del delito mediante un acto “voluntario” de reparación postdelictiva⁷⁹⁷. La doctrina italiana considera que en su Ordenamiento ya se ha afianzado totalmente este tipo de cláusulas que incentivan el cumplimiento tardío de la obligación de cotización, lo que trae consigo la exclusión de la responsabilidad penal⁷⁹⁸.

Ya desde un primer momento en esta introducción debemos dejar expuesto en qué se traduce lo anterior en el concreto supuesto de la regularización. En tanto a nuestro modo de ver el delito de defraudación a la Seguridad Social protege a modo de bien jurídico la función recaudatoria de ésta, y no el patrimonio⁷⁹⁹, la conducta típica “defraudar” no puede ser sinónimo de “dejar de pagar”, sino de “ocultar” la información a la TGSS: como señala GÓMEZ PAVÓN “la función recaudatoria de la Seguridad Social se lesiona, no solo con el no ingreso, disfrute indebido de deducciones o devoluciones, sino con la opacidad”, es decir, en un momento previo al impago⁸⁰⁰. En el mismo sentido SILVA SÁNCHEZ advierte que el tipo penal requiere una “elusión fraudulenta”, siendo necesario que la Seguridad Social “desconozca la existencia de la

⁷⁹⁶ En este sentido cfr.: BIENATI, M. L.: “La extinción de la acción penal por pago: válvula de escape y herramienta para pensar en alternativas a la pena”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, p. 2081. Como señala la autora “el instituto de la denominada extinción de acción penal por pago de la pretensión fiscal implica una indudable oferta de impunidad para el autor de un delito tributario, acercándose bastante a una solución reparatoria”.

⁷⁹⁷ MORRONE, *Diritto Penale del lavoro... cit.*, p. 195. Como puede leerse a este autor, la regularización “configura un vero e proprio ravvedimento operoso, teso ad eliminare il danno derivante dal reato consistente nel mancato introito del danaro nelle case dell'ente assicuratore”. En semejante sentido: BORELLI, A., SERGIACOMO, A.: “Il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali”, en *Fisco*, n.º. 40, 2012 (Banche dati n.º. 6449); e INTORCIA, M., MORRONE, A.: “Omissioni contributive e sanzioni”, en Fonzo, F., Pandolfo, A., Sgroi, A. (coords.), *La contribuzione previdenziale*, Ed. Giuffrè, Milano, 2008, p. 357.

⁷⁹⁸ Ampliamente: PULITANO, D.: “Quale riforma del diritto penale del lavoro?”, en *Rivista Italiana di Diritto del Lavoro*, Vol. I, 1994, pp. 209 y 216.

⁷⁹⁹ Sobre nuestra postura, vid. ampliamente Capítulo I de esta investigación.

⁸⁰⁰ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 571; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 130.

deuda y sea ello mismo lo que impida la reclamación de aquélla”⁸⁰¹. También en relación a la homóloga figura del art. 305,4 CP. QUERALT JIMÉNEZ entiende que “defraudar es ocultar y no dejar de pagar lo que se manifiesta. En definitiva, defraudar es no reconocer una deuda en aspectos fundamentales de la misma; su pago, si es reconocida, es, en este contexto, algo secundario”⁸⁰². La misma opinión mantiene BACIGALUPO concluyendo que “el delito no consiste en no pagar, sino en no reconocer la deuda”⁸⁰³.

Con la mera opacidad ya se está lesionando el bien jurídico protegido por este tipo penal, pues se está menoscabando la actividad recaudatoria de la Administración. En consecuencia, para entender consumado el delito basta con que se omita la información precisa a la TGSS., (es decir: que no se ponga en conocimiento, o que se entregue una información alterada o falseada) pues a partir de este momento la Seguridad Social ya no podrá cumplir con su función recaudatoria, sin que sea necesario un resultado lesivo patrimonial⁸⁰⁴. Ello implica, además, que la no – omisión de información seguida de impago no podrá dar lugar a un delito de defraudación contra la Seguridad Social⁸⁰⁵. Si

⁸⁰¹ SILVA SÁNCHEZ, J. M.: “Allende las fronteras de la ‘defraudación’ típica. A propósito de la Seguridad Social como víctima”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.), *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 955. Misma opinión: DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “I reati contro la previdenza sociale nel progetto di legge organica del 1994: alcune considerazioni”, en *Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell’Economía*, año 1995 – 4, p. 1154.

⁸⁰² QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 815.

⁸⁰³ BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 5.

⁸⁰⁴ Vid.: Capítulo I, *supra*.

⁸⁰⁵ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 571 – 572; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 130. En el mismo sentido: SILVA SÁNCHEZ, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *Allende las fronteras de la ‘defraudación’ típica... cit.*, p. 956; y RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 17. Debe tenerse en cuenta que tras la reforma operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, el legislador incluyó un nuevo inciso en el art. 307 CP., por el que se estipulaba que “la mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos”. En este sentido debe advertirse, como hacía el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012, al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, que la introducción de este precepto no supone una novedad sustancial a la interpretación de este delito. Como puede leerse en su Informe: “en efecto, la defraudación a que se refiere en artículo 307 puede ser perfectamente cometida a través de la presentación de los documentos de cotización. Según reitera la doctrina jurisprudencial, tanto para el denominado delito fiscal como para la infracción penal contemplada en el artículo 307 del Código Penal, la conducta defraudatoria consiste en ocultar o desfigurar los datos relevantes para la determinación de la cantidad debida y, de ahí que la ocultación que permita eludir el pago pueda llevarse a cabo mediante una declaración en la que se reflejen de manera mendaz los datos necesarios para el cálculo de las cuotas, o bien a través de la falta de presentación de los documentos, en tanto que con esa maniobra omisiva se pretenda aparentar que no existe obligación de

lo anterior es así, y se entiende que el daño se causa con el engaño, ocultación u opacidad, entonces a *sensu contrario* la reparación de ese daño debe identificarse con la comunicación veraz de los datos, la puesta en conocimiento de la TGSS. de las cuotas inicialmente defraudadas, esto es, el *reconocimiento*. En esto último consiste la reparación en el art. 307,3 CP.: en el completo reconocimiento, por parte del sujeto, de las cuotas inicialmente defraudadas (sin que sea necesario, *para reparar*, el pago de las cuotas, pues en este delito, como dijimos, no se tutela el patrimonio ni se trata de un delito de resultado)⁸⁰⁶.

Dado lo anterior, debemos advertir que el análisis que a continuación se va a desarrollar pretende explicar, en atención a un fundamento penal, el primero de los requisitos que el actual art. 307,3 CP. exige para poder acceder a la exención de pena: el completo reconocimiento de la deuda. Y ello porque como se ha dicho, el daño ocasionado con este delito, ocultar la información correcta, lesionando la función recaudatoria, se repara, a *sensu contrario*, mediante el reconocimiento o comunicación completa y veraz de la deuda. Por lo tanto, la exigencia de pago que junto a este reconocimiento impone el art. 307,3 CP. vigente no puede responder a un fundamento penal basado en la idea de reparación, pues va más allá de ésta: la reparación se produce en el momento en que se comunica la deuda a la Administración⁸⁰⁷. El hecho de que el actual art. 307,3 CP. condicione la exención de responsabilidad penal al pago de la deuda no resulta explicable en la idea de reparación, toda vez que ésta ya se produce con el completo reconocimiento. No obstante, éste último también es requisito de la regularización, y el mismo sí puede quedar fundamentado en argumentos penales basados en la idea de reparación. Por ello se hace necesario ahondar en ese ideal de

satisfacer cantidad alguna. Desde la perspectiva enunciada, el inciso que añade el prelegislador carece de relevancia real, pues tanto la doctrina como la jurisprudencia admiten sin ambages que la declaración falaz es un instrumento apto para cometer la defraudación a que se refiere el tipo penal”. Misma opinión: BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 5, quien añade que “es dudoso que este párrafo obligue a modificar la jurisprudencia del Tribunal Supremo en este punto”.

⁸⁰⁶ Coincidimos con lo expuesto por CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 359, cuando entiende que “requerir el pago efectivo como presupuesto de la regularización va más allá del deber de actuar cuya omisión es sancionada en la norma penal del delito (...), pues el deber de conducta se satisface con el solo reconocimiento de la deuda (...). Si el injusto penal se fundamenta propiamente en la ocultación, en la simulación de la realidad económica del sujeto (...) la regularización – la otra cara de la moneda – debe limitarse a la declaración veraz, al reconocimiento de la deuda, a la exposición real de los hechos objetivos que permiten liquidar (...) de acuerdo con la doctrina de la reparación”. Sobre esta idea y su imbricación con el otro elemento positivo exigido por la regularización (el pago) y su influencia en la fundamentación de esta figura, volveremos más adelante (infra).

⁸⁰⁷ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 359.

“reparación”, con objeto de fundamentar este extremo en la institución de la regularización.

En nuestro Ordenamiento Jurídico ya existe una cláusula que toma en consideración el comportamiento postdelictivo positivo de aquellos sujetos que proceden a reparar el daño ocasionado a la víctima de un delito del que son autores. Así el art. 21,5° CP. señala como circunstancia atenuante de la responsabilidad criminal “la de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral”. Como puede colegirse, este precepto guarda importantes similitudes con el supuesto recogido en el art. 307,3 CP. En primer lugar, ambas instituciones contemplan comportamientos postdelictivos: el instituto de la regularización entra en escena una vez existe un delito previo y consumado, al igual que la circunstancia modificativa por reparación del daño opera tras la completa ejecución de un delito (en grado de consumación o en grado de tentativa). De ahí que el propio art. 21,5° CP. se refiera al “culpable” como sujeto que debe reparar el daño a la víctima, lo que es indicativo de la existencia de un delito previo ya perfeccionado. Es esta una concreta particularidad de la atenuante de reparación, que junto a la atenuante de confesión prevista en el art. 21,4° CP.⁸⁰⁸ opera una vez ya existe un delito ejecutado (a diferencia de las restantes circunstancias que aminoran la responsabilidad penal). En segundo lugar, tanto la regularización como la reparación consisten en un comportamiento postdelictivo de signo positivo: ambas vienen a recomponer un estado de cosas valorado negativamente por el Derecho penal. Se trata, en esencia, de un *actus contrarius* ejecutado por el autor de un delito previo que lesionó un determinado bien jurídico, y que ahora viene a enmendar los efectos derivados de tal delito, efectos que causaron un perjuicio a una víctima determinada. En tercer lugar, tanto en la regularización como en la atenuante por reparación del daño el legislador ha fijado un límite temporal dentro del cual se permite llevar a cabo el comportamiento postdelictivo positivo. Para ello se establecen determinadas *cláusulas de cierre* que impiden valorar positivamente tal comportamiento cuando excede de un determinado plazo de tiempo: en el caso de la regularización, el comportamiento sólo es válido para el Derecho cuando el sujeto lo ejecuta antes de que

⁸⁰⁸ Dice el art. 21,4° CP. que se considerará circunstancia atenuante “la de haber procedido el culpable, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él, a confesar la infracción a las autoridades”.

surja alguna de las denominadas “causas de bloqueo” previstas en el art. 307,3 CP⁸⁰⁹. Por otro lado, en la atenuante del art. 21,5º CP. el comportamiento sólo se valora positivamente si el sujeto lo lleva a cabo “en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral”. Y en cuarto y último lugar, debemos decir que de ambas figuras se derivan beneficiosos efectos para quien lleva a cabo el comportamiento previsto: en la regularización se predica la total exención de pena, mientras que en la cláusula de reparación del art. 21,5º CP. se establece la atenuación de la pena.

De lo anterior se colige que existen importantes similitudes entre ambas figuras. Como expresa MANZANARES SAMANIEGO, “existen también supuestos en los que la reparación, aunque no se utilice con ese nombre, constituye una excusa absolutoria que impide la imposición de pena por el delito cometido. Durante años el ejemplo más claro fue el del pago tardío del cheque sin fondos. Hoy pueden citarse los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, en los que en los arts. 305 y ss. CP. se habla entonces de ‘regularización’ antes de determinados trámites”⁸¹⁰. También LARRAURI PIJOÁN opina que “en la parte especial del Código Penal la reparación permite, a modo de excusa absolutoria, la *exención* de pena. En los delitos contra la Hacienda Pública (art. 305,4), contra la Seguridad Social (art. 307,3)”⁸¹¹. En el mismo sentido, CUELLO CONTRERAS considera que la cláusula de regularización “está muy emparentada con la atenuante de reparación del daño del art. 21,5”⁸¹². Siendo esto así, es momento de ahondar en las distintas posturas doctrinales que a lo largo del tiempo han estudiado el fundamento de la atenuante de reparación del daño, pues sólo conocida la razón de ser de esta circunstancia modificativa podremos después explicar el fundamento de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social.

⁸⁰⁹ Esto es: antes de que al sujeto se le notifique la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a determinar las deudas, o en su caso, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interpongan querrela contra el sujeto, o bien antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

⁸¹⁰ MANZANARES SAMANIEGO, J. L.: “La mediación, la reparación y la conciliación en el Derecho penal español”, en *Diario La Ley*, nº 7232, 2 de septiembre de 2009, año XXX, p. 6.

⁸¹¹ LARRAURI PIJOÁN, E.: “La reparación”, en Cid Moliné, J., Larrauri Pijoán, E. (coords.), VV. AA., *Penas alternativas a la prisión*, Ed. Bosch, Barcelona, 2007, p. 194.

⁸¹² CUELLO CONTRERAS, *El Derecho penal español, parte general. Nociones introductorias... cit.*, pp. 1160 – 1161.

3.2. Disminución de alguno de los elementos del delito: antijuridicidad y culpabilidad.

Al igual que ocurría con el fundamento del desistimiento de la tentativa, algunos autores han querido identificar el fundamento de la atenuante de reparación del daño en la idea de disminución o compensación que con tal comportamiento se produce en alguno de los elementos del delito. Se afirma de esta manera que cuando el sujeto procede voluntariamente a reparar el daño ocasionado a la víctima se compensan, en el sentido de que disminuyen, la antijuridicidad o culpabilidad del hecho (si bien hay que advertir que la mayoría de estas opiniones se dirige a afirmar una disminución operante en el nivel de la culpabilidad, más que del injusto).

En esta línea de pensamiento se sitúa ANTÓN ONECA, quien considera que la atenuante de reparación del daño supone una “circunstancia de menor culpabilidad, en cuanto demuestra una voluntad criminal menos intensa”⁸¹³. También CEREZO MIR encuadra la atenuante del art. 21,5º CP. entre las causas que atenúan la culpabilidad⁸¹⁴.

Para BACIGALUPO dado que la culpabilidad puede cuantificarse, no existe problema alguno en afirmar que ésta “puede ser compensada por hechos posteriores que reducen su significación originaria”⁸¹⁵. A juicio de este autor, el supuesto previsto en el art. 21,5º CP. pone de manifiesto la existencia de una compensación socialmente constructiva de la culpabilidad, que tiene lugar cuando el autor del delito reconoce la vigencia de la propia norma vulnerada reparando el daño causado mediante un *actus contrarius*. Siguiendo la terminología kantiana BACIGALUPO considera que “el autor ha hecho más de lo que el derecho le exige, pues la reparación espontánea del mal no

⁸¹³ ANTÓN ONECA, *Derecho penal, cit.*, p. 379.

⁸¹⁴ CEREZO MIR, J.: *Curso de Derecho penal español, parte general, III. Teoría jurídica del delito / 2*, Ed. Tecnos, 5ª reimpresión, Madrid, 2005, p. 155; y El Mismo, *Derecho penal, parte general. Lecciones (26 – 40)*, Ed. UNED, 2ª edición, Madrid, 2000, pp. 142 – 144.

⁸¹⁵ BACIGALUPO, E.: “Principio de culpabilidad e individualización de la pena”, en Cerezo Mir, J., Suárez Montes, R., Beristain Ipiña, A., Romeo Casabona, C. (edits.), *El nuevo Código Penal: presupuestos y fundamentos. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don Ángel Torío López*, Ed. Comares, Granada, 1999, p. 42. De la misma opinión estudiando el fundamento de esta circunstancia atenuante: LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho penal, parte general, cit.*, p. 830.

constituye un deber antes de la condena, y, por lo tanto, su acción constituye un *meritum*, que reduce, por compensación, el *demeritum* de la culpabilidad”⁸¹⁶.

También en expresa referencia a la regularización BACIGALUPO entiende que se produce una compensación de la culpabilidad del sujeto mediante la ejecución de un *actus contrarius* semejante al que se produce con la reparación del daño a la víctima. De este modo tanto la atenuante de reparación del art. 21,5º CP. como la cláusula de regularización compartirían un fundamento basado en la compensación de la culpabilidad, lo que en el supuesto de la atenuante permitiría sólo una rebaja de la pena, mientras que en el supuesto de la regularización se traduce en la total exención de responsabilidad penal, pues en este último supuesto se disminuye amplia y notablemente la culpabilidad del sujeto inicialmente defraudador. A juicio del autor, el citado art. 21,5ª “no impide la exclusión de la pena cuando la reparación compensa totalmente, o de una manera esencial, la culpabilidad”, sino que permite tal posibilidad. Es por ello por lo que, a juicio de BACIGALUPO, es dogmáticamente posible dar un paso más allá “cuando la reducción de la culpabilidad sea tan importante que ya no permita legitimar la pena”⁸¹⁷. Esta opinión es compartida por LÓPEZ BARJA DE QUIROGA para la cláusula de regularización⁸¹⁸.

En lo que concierne a la posible influencia del comportamiento postdelictivo reparador en la categoría de la antijuridicidad, OBREGÓN GARCÍA considera que “si bien la consumación [...] fija definitivamente la vida del delito y el máximo de responsabilidad que el sujeto puede afrontar, no zanja por completo el ciclo de responsabilidad del sujeto”, por lo que a su juicio la conducta positiva posterior a la perfección del delito puede adoptar la forma de “cese en la actividad antijurídica o de reparación de los efectos del delito sobre el bien o bienes jurídicos afectados por el mismo” (si bien el autor parece adoptar una postura intermedia cuando advierte que esta

⁸¹⁶ BACIGALUPO, en Cerezo Mir / Suárez Montes / Beristain Ipiña / Romeo Casabona (eds.), *Principio de culpabilidad e individualización de la pena*, pp. 43 – 44.

⁸¹⁷ BACIGALUPO, en Del Rosal Blasco, *El delito fiscal*, cit., pp. 304 – 305; El Mismo, *El nuevo delito fiscal*, cit., p. 893; y El Mismo, en Bacigalupo (dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 486.

⁸¹⁸ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho penal, parte general*, cit., pp. 745 – 746.

relación es meramente “aproximativa”, pues el comportamiento postdelictivo se topa entre medias con el nada despreciable dato de la consumación)⁸¹⁹.

Sin embargo, como adelantábamos en la introducción a este apartado, la atenuante de reparación del daño, junto con la de confesión del art. 21,4º CP., tiene la particularidad de que sólo puede concurrir con posterioridad a la ejecución del delito (consumado o en tentativa). Es debido a ello por lo que la doctrina mayoritaria entiende, a nuestro juicio con razón, que esta circunstancia atenuante no puede disminuir o compensar una antijuridicidad o culpabilidad que ya ha nacido⁸²⁰. En este sentido ASÚA BATARRITA, haciendo crítica de la tesis mantenida por BACIGALUPO, interpreta que “la reparación posterior del daño (penalmente relevante) no puede entenderse desde parámetros de ‘culpabilidad’. En todo caso podría considerarse que el ‘valor de acción’ de la conducta reparadora y su valor de resultado – reducción del daño a la víctima y reducción del daño social al colaborar al restablecimiento de la paz jurídica – se sitúan más próximos a la línea de valoración propia del injusto penal. Pero, la distancia temporal impide considerar que el injusto ya constituido se ‘modifique’ a posteriori”⁸²¹. Así, como concluye CALDERÓN SUSÍN, “mal se puede disminuir algo que ya está valorado como injusto culpable con comportamientos (y voluntades) sobrevenidas”⁸²². En suma, esta postura puede calificarse de “aislada” en el contexto general del Derecho penal español, pues no ha tenido gran acogida⁸²³.

⁸¹⁹ OBREGÓN GARCÍA, A.: *La atenuación de la pena. Sentido y regulación legal de la llamada atenuación extraordinaria, con especial referencia a las eximentes incompletas y a las atenuantes muy calificadas*, Ed. Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 1998, p. 218.

⁸²⁰ En este sentido, v. gr.: ASÚA BATARRITA, A.: “Atenuantes postdelictivas: necesidad de reformulación desde una racionalidad jurídico – penal y consecuencias en la individualización de la pena”, en Garro Carrera, E., Asúa Batarrita, A., *Atenuantes de reparación y de confesión. Equívocos de la orientación utilitaria*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pp. 172 – 173; GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., pp. 186, 189 y 193; y MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 623. Ampliamente sobre esta crítica, vid.: GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, pp. 245 y ss.

⁸²¹ ASÚA BATARRITA, en Garro Carrera / Asúa Batarrita, *Atenuantes postdelictivas: necesidad de reformulación... cit.*, p. 175.

⁸²² CALDERÓN SUSÍN, E.: *Arrepentimiento espontáneo (estudio del artículo 9,9ª del Código Penal)*, Ed. Edersa, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1990, p. 257. Debe recordarse, no obstante, que a juicio de BACIGALUPO (como expusimos *supra*) la reparación no viene tanto a disminuir la culpabilidad, sino más bien a “compensarla”.

⁸²³ GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, p. 247. En idéntico sentido: ASÚA BATARRITA, en Garro Carrera / Asúa Batarrita, *Atenuantes postdelictivas: necesidad de reformulación... cit.*, p. 175, quien considera que estas construcciones resultan extrañas en la doctrina española.

En el caso de la regularización (recordemos) toda vez que mantenemos que el delito de defraudación ya se ha consumado, no es posible que retroactivamente el comportamiento postdelictivo del sujeto influya sobre unas categorías que ya quedaron fijadas en el momento de ejecutarse la defraudación a la Seguridad Social (momento en el cual habrá de examinarse la antijuridicidad y la culpabilidad). Por tanto, a nuestro modo de ver esta explicación no puede constituir la razón de ser de la idea de “reparación” que recoge el actual art. 21,5º CP., ni tampoco puede ser la que constituya el verdadero fundamento del instituto de la regularización previsto en el art. 307,3 CP.

3.3. Fundamento utilitario: razones de economía procesal.

Otro grupo de autores ha querido explicar el fundamento de la atenuante de reparación del daño desde criterios pragmáticos o utilitarios, fundados en un análisis económico del Derecho. Como explica GARRO CARRERA, “a través de este argumento se alude al hecho de facilitar a la Administración de Justicia la exigencia de la reparación civil [...]. Si es el propio sujeto quien procede a reparar, ahorra a la Administración las investigaciones pertinentes, y la ejecución civil”⁸²⁴.

POZUELO PÉREZ entiende que con la atenuante de reparación del daño parece que la pretensión del legislador es evitar la puesta en marcha de un proceso civil (normalmente ínsito en el procedimiento penal), o bien abordar un proceso con parte del daño ya reparado⁸²⁵. A juicio de esta autora, mediante el art. 21,5º CP. se pretende conseguir un fomento de la reparación, que ligado a la satisfacción de los intereses de la víctima (teoría que, como en seguida estudiaremos, es mayoritaria) responda también a la idea de economía procesal, con objeto de que todo o parte del daño se vea reparado antes de que sea exigible en vía judicial. En suma, “con la atenuación de la pena se fomenta la conducta de la pronta reparación del daño”, lo que se dirige primero a dar satisfacción a la víctima, y segundo a lograr objetivos de economía procesal (civil)⁸²⁶.

⁸²⁴ GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, p. 253.

⁸²⁵ POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva, cit.*, p. 381.

⁸²⁶ *Ibidem.*, pp. 381 – 384.

Sin embargo, a nuestro modo de ver, esta no puede ser la razón que explique la circunstancia atenuante del art. 21,5º CP. ni tampoco la cláusula de regularización del art. 307,3 CP. Desde la perspectiva economicista el recurso a la atenuante puede hacerse extensible a todos aquellos supuestos en los que la reparación supone un ahorro de recursos para la Administración, y ello con independencia de la idoneidad o no de tal comportamiento, de su efectividad y de su capacidad de compensación del daño causado⁸²⁷. Lo mismo ocurriría con la regularización: de tenerse por válida esta teoría utilitarista lo importante sería el ahorro que se produciría con tal comportamiento (siempre que se entienda que con la misma se impediría la apertura de un proceso penal)⁸²⁸, y no tanto la efectiva satisfacción de la víctima dañada, lo cual parece inasumible. Además, esta no parece ser la intención de la institución, que exige el completo reconocimiento (y pago) de las cuantías defraudadas, por lo que más bien se dirige a un interés en la reparación de la víctima, sin que pueda fundamentarse en criterios utilitaristas o economicistas.

Como señala MUÑOZ CUESTA, en la atenuante de reparación lo relevante es que la víctima haya sido realmente compensada por el daño sufrido, y no tanto el hipotético interés del Estado en la idea de “ahorro” que subyace en esta actuación. Además, el actual art. 21,5º CP. se configura como una mera posibilidad para el sujeto culpable, no como una obligación; sería absurdo entender que el Estado inserta esa cláusula en el cuerpo del Código Penal con el objetivo de ahorrar algún tipo de coste procesal, toda vez que en muchos de los casos esa reparación no se producirá⁸²⁹. De igual forma, tampoco la regularización del art. 307,3 CP. se impone coactivamente.

Pero es que además, existen otras posibles fundamentaciones que, como comprobaremos en adelante, responden mejor a la pregunta sobre cuál es el fundamento de la atenuante de reparación (y por ello al fundamento de la regularización), sin optar

⁸²⁷ GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, p. 253.

⁸²⁸ Sobre el momento procesal de apreciación de la regularización, vid. ampliamente: BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.* pp. 165 y ss. El autor admite que en determinadas ocasiones será posible apreciar la causa de levantamiento de pena con anterioridad al acto de juicio oral (aunque, matiza, en su opinión lo anterior no constituye regla absoluta).

⁸²⁹ MUÑOZ CUESTA, J.: “Reparación o disminución del daño causado”, en Muñoz Cuesta, J. (coord.), VV. AA., *Las circunstancias atenuantes en el Código Penal de 1995*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 138. Por su parte, tb. FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, p. 307 advierte que la circunstancia del art. 21,5º CP. responde al objetivo del Estado de fomentar que la víctima obtenga la efectiva reparación del daño, lo que sin embargo “normalmente logra en pocas ocasiones”.

por la teoría expuesta. Resulta preferible indagar en la razón de ser de esta institución transitando el camino de la dogmática penal y de la política criminal, y no acudiendo a fundamentos utilitaristas o economicistas, que pondrían de manifiesto una cierta irresponsabilidad del legislador, toda vez que el mismo se movería por criterios de “ahorro” con independencia de que, como se apuntó, la actuación del sujeto efectivamente sea “reparadora”.

3.4. El interés político – criminal en la reparación de la víctima.

Una de las teorías que más éxito ha cosechado entre la doctrina penal a la hora de explicar el fundamento de la atenuante de reparación del daño ha sido aquella que explica esta figura desde la óptica de un interés político – criminal en fomentar la reparación de las víctimas⁸³⁰. En este sentido se señala que al Estado le interesa impulsar y promover actitudes reparadoras por parte de aquellos sujetos que cometieron un acto delictivo, lo que conllevaría dar satisfacción efectiva a las víctimas de tales actos. De este modo, el auténtico fundamento de la circunstancia prevista en el art. 21,5º CP. radicaría en el imperioso interés estatal en favorecer la reparación del daño causado a la víctima mediante el delito. Como señala MIR PUIG, “la actual atenuante 5ª viene a enfatizar mucho más que antes un rasgo que caracteriza a la moderna Política criminal:

⁸³⁰ En este sentido, entre otros: ÁLVAREZ GARCÍA, F. J.: “Sobre algunos aspectos de la atenuante de reparación a la víctima (art. 21,5ª Código Penal)”, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº 61, año 1997, p. 253; MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 624; ARIAS EIBE, M. J.: *Responsabilidad criminal. Circunstancias modificativas y su fundamento en el Código Penal. Una visión desde la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Ed. Bosch, Barcelona, 2007, p. 264; LANDECHO VELASCO, C. M., MOLINA BLÁZQUEZ, C., *Derecho penal español, parte general. Nueva edición actualizada conforme a la LO 5/2010*, Ed. Tecnos, 8ª edición, Madrid, 2010, p. 448; FARALDO CABANA, P.: “La aplicación analógica de las atenuantes de comportamiento postdelictivo positivo (los núms. 4º y 5º en relación con el núm. 6º del artículo 21 del Código Penal de 1995)”, en *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, nº 1, año 1997, p. 249; La Misma, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 307; RODRÍGUEZ RAMOS, L.: *Compendio de Derecho penal, parte general*, Ed. Dykinson, 2ª edición, Madrid, 2010, p. 181; MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general*, cit., p. 487; GIL MERINO, A.: “Las circunstancias atenuantes y agravantes en el Código Penal de 1995”, en *Cuadernos de Derecho Judicial*, nº 27, año 1996, p. 174; BORJA JIMÉNEZ, *Las circunstancias atenuantes en el Ordenamiento jurídico español*, cit., p. 183; POZUELO PÉREZ, *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, cit., pp. 382 – 383; La Misma: “Las atenuantes 21,4ª y 21,5ª del actual Código Penal”, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº 65, año 1998, pp. 407 y 411; MUÑOZ CUESTA, en Muñoz Cuesta, *Reparación o disminución del daño causado*, cit., pp. 137 – 138; ALONSO FERNÁNDEZ, J. A.: *Las atenuantes de confesión de la infracción y reparación o disminución del daño*, Ed. Bosch, Barcelona, 1999, pp. 45 – 46; y ALCÁCER GUIRAO, R.: “La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP. Reparación y desistimiento como actos de revocación”, en *Revista del Poder Judicial*, tercera época, nº 63, tercer trimestre de 2001, pp. 80 y ss.

la utilización del Derecho penal para estimular la reparación del daño causado a la víctima”⁸³¹. En el mismo sentido ARIAS EIBE considera que la atenuante de reparación del daño “constituye una manifestación más de la moderna política criminal configuradora de un Derecho penal orientado a las víctimas y superador de las etapas pretéritas – aunque no tan lejanas – en que la víctima era un mero convidado de piedra en el sistema penal”⁸³².

Tradicionalmente el Derecho penal y las ciencias auxiliares de éste han venido haciendo caso omiso a las víctimas del delito⁸³³. Como pone de manifiesto ÁLVAREZ GARCÍA la víctima, después de haber tenido un papel primordial en el Derecho penal anterior a la consolidación de los grandes sistemas estatales (pues era ésta la que se convertía en referencia de la sanción), en la actualidad “ha pasado a ser desplazada por el infractor hasta el punto de que es aquella y no éste quien debe ser ‘escondido’, ‘apartado’ de la visión pública, con el objeto de mantener incólume la pureza, la ecuanimidad y el distanciamiento del sistema legal en relación a los hechos que han reclamado su aplicación”⁸³⁴. El Derecho penal de la Edad Moderna *neutralizó* a la víctima del delito dada la desconfianza del Estado en las posibles reacciones de aquélla⁸³⁵. No obstante, al suprimirse en el Código Penal de 1995 la pretérita alusión al “arrepentimiento espontáneo” del antiguo art. 9,9⁸³⁶ se interpretó que realmente la intención del legislador era la de objetivar el precepto, con el objetivo político – criminal de fomentar las actitudes de reparación ligado al deseo de lograr un efectivo

⁸³¹ MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 624.

⁸³² ARIAS EIBE, *Responsabilidad criminal. Circunstancias modificativas y su fundamento en el Código Penal...* cit., p. 264. Si bien el autor conjuga este fundamento con la menor necesidad de pena derivada de razones preventivo generales y especiales (p. 265), fundamento que analizaremos más adelante en esta investigación.

⁸³³ Sobre la posición de la víctima frente al Derecho a lo largo de la historia, cfr. ampliamente: SANZ – DÍEZ DE ULZURRUN LLUCH, M.: “La víctima ante el Derecho. La regulación de la posición jurídica de la víctima en el Derecho internacional, en el Derecho europeo y en el Derecho positivo español”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo LVII, año 2004, pp. 219 y ss.

⁸³⁴ ÁLVAREZ GARCÍA, *Sobre algunos aspectos de la atenuante de reparación a la víctima...* cit., p. 250.

⁸³⁵ SILVA SÁNCHEZ, J. M.: “Sobre la relevancia jurídico – penal de la realización de actos de ‘reparación’”, en *Revista del Consejo General del Poder Judicial*, tercera época, nº 45, primer trimestre, año 1997, p. 190.

⁸³⁶ El antiguo art. 9,9 CP. establecía como circunstancia atenuante “la de haber procedido el culpable antes de conocer la apertura del procedimiento judicial, y *por impulsos de arrepentimiento espontáneo*, a reparar o disminuir los efectos del delito, a dar satisfacción al ofendido o a confesar a las autoridades la infracción” (cursivas añadidas).

resarcimiento del daño a la víctima⁸³⁷. En palabras de ÁLVAREZ GARCÍA, “es lógica la supresión con el fundamento de la circunstancia, porque de haberse mantenido el requerimiento de semejante elemento subjetivo para la aplicación de la atenuación, el alcance, el ámbito de aplicación de ésta hubiera sido muy inferior”⁸³⁸. Lo realmente importante ahora, dada esa objetivización de la que hablamos, es la efectiva satisfacción de la víctima y de sus intereses, y no tanto el móvil del autor o su voluntad motivadora⁸³⁹. El Código Penal, a través de este precepto, vendría a tener en cuenta el interés de la víctima, tradicionalmente olvidada en el seno de la justicia penal, produciéndose un *redescubrimiento* de la misma⁸⁴⁰. La atenuante pasa así de supeditarse a un elemento subjetivo, el *arrepentimiento*, a otro objetivo, *la efectiva reparación*⁸⁴¹. Como señala ASUA BATARRITA, “el incremento de la presencia de la atenuante de reparación podría entenderse como reflejo de una evolución de la cultura jurídica penal hacia la atención a los intereses de las víctimas”⁸⁴².

No obstante, a juicio de GARRO CARRERA a la tesis del interés político – criminal que acaba de exponerse pueden hacerse dos objeciones:

⁸³⁷ GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, p. 247; y La Misma: “La atenuante de reparación del daño”, en Garro Carrera, E., Asúa Batarrita, A., *Atenuantes de reparación y de confesión. Equívocos de la orientación utilitaria*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, p. 22. En idéntico sentido, v. gr.: MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general, cit.*, p. 486, quienes entienden que el cambio legislativo “despoja a estas circunstancias de un elemento subjetivo”. Ampliamente sobre la desaparición del elemento subjetivo respecto del anterior art. 9,9 CP.: POZUELO PÉREZ, *Las atenuantes 21,4ª y 21,5ª del actual Código Penal, cit.*, pp. 414 y ss.; y ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP... cit.*, pp. 73 y ss.

⁸³⁸ ÁLVAREZ GARCÍA, *Sobre algunos aspectos de la atenuante de reparación a la víctima... cit.*, p. 253.

⁸³⁹ GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, p. 247. En el mismo sentido: ARIAS EIBE, *Responsabilidad criminal. Circunstancias modificativas y su fundamento en el Código Penal... cit.*, p. 265; CEREZO MIR, *Curso de Derecho penal español, parte general, III. Teoría jurídica del delito / 2, cit.*, p. 155; El Mismo, *Derecho penal, parte general. Lecciones (26 – 40), cit.*, p. 143; ÁLVAREZ GARCÍA, *Sobre algunos aspectos de la atenuante de reparación a la víctima... cit.*, pp. 253 y ss.; y COBO DEL ROSAL / VIVES ANTÓN, *Derecho penal, parte general, cit.*, p. 912. Por su parte, aun reconociendo la objetivización que ha sufrido el precepto respecto del antiguo art. 9,9 CP., ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP... cit.*, p. 84, entiende que en el actual art. 21,5º CP. subyace un “telos privatista de reparación directa de la víctima”, que lo aproxima al Derecho Civil o privado.

⁸⁴⁰ ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP... cit.*, p. 73.

⁸⁴¹ GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, p. 249.

⁸⁴² ASÚA BATARRITA, en Garro Carrera / Asúa Batarrita, *Atenuantes postdelictivas: necesidad de reformulación... cit.*, p. 145.

Por un lado, que tal teoría puede suponer una *excesiva reducción* del ámbito de aplicación de la atenuante (peca por defecto). Así, si lo decisivo es la compensación de la víctima por el daño causado, realmente se estaría exigiendo algo muy similar al contenido de la responsabilidad civil, de carácter material y económicamente evaluable⁸⁴³. Comparte esta opinión GÓMEZ BENÍTEZ, para quien de reducirse la reparación a la mera realización de un pago indemnizatorio se estaría produciendo una “devaluación de la institución penal de la reparación del daño”⁸⁴⁴. De ello puede desprenderse (1) una quiebra con el principio de igualdad, pues se estaría tratando de forma igual lo desigual al existir ciertos sujetos insolventes que en modo alguno podrían disponer de suficientes medios económicos, y (2) una dificultad de apreciación de esta atenuante en el caso de que el delito cometido afecte a bienes jurídicos supraindividuales, esto es, que no exista persona cierta individualizable⁸⁴⁵.

Por otro lado, la teoría del interés político – criminal en la reparación puede tener el efecto totalmente contrario y suponer una *excesiva ampliación* del ámbito de aplicación de la atenuante (peca por exceso). Así, si lo relevante es la eliminación o resarcimiento del daño causado a la víctima, al procederse a la reparación daría igual cómo se produjese ésta, es decir, perdería importancia el significado de la conducta dirigida a reparar los daños. Y si al Derecho penal no sólo le importa la vertiente *naturalística* de causación del daño sino también el significado de la propia conducta, entonces a la hora de proceder a la reparación también debería ser valorado tal significado⁸⁴⁶. Coincide en este sentido ALCÁCER GUIRAO, advirtiendo que “el Derecho penal no puede estar llamado a perseguir el cometido de fomentar la reparación y satisfacción del daño a la concreta víctima lesionada por el delito. Ello es tarea del Derecho civil. La lesividad característica de las conductas delictivas, lo que permite considerarlas merecedoras y

⁸⁴³ GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, p. 251.

⁸⁴⁴ GÓMEZ BENÍTEZ, J. M.: “Reparación, atenuación de la pena y responsabilidad civil por delito en la práctica forense española”, en Asua Batarrita, A., Garro Carrera, E. (eds.), *Hechos postdelictivos y sistema de individualización de la pena*, Ed. Universidad del País Vasco, Bilbao, 2009, p. 108.

⁸⁴⁵ GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, p. 251; y La Misma, en Garro Carrera / Asúa Batarrita, *La atenuante de reparación del daño*, pp. 27 y ss. En el mismo sentido advierte: ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP... cit.*, p. 91. Vid. tb.: GARCÍA ARÁN, en Muñoz Conde, Lorenzo Salgado, Ferré Olivé, et. al., Núñez Paz (edit. y coord.), *Reparación a la víctima y mediación en la delincuencia económica, cit.*, p. 471, para quien “en la delincuencia económica, la prevención tanto general como especial, resultarían devaluadas si la respuesta penal se limitara a la reparación económica”, que se traduciría, sin más, en una reparación de carácter civil, convirtiéndose entonces en “una mera cuestión de cálculo de costes y beneficios”.

⁸⁴⁶ GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, p. 252.

necesitadas de pena, no es meramente la lesión de un interés individual, sino la trascendencia que esa lesión conlleva para toda la sociedad en su conjunto”. Siendo el Derecho penal un conflicto que a todos concierne (y no un mero conflicto privativo *inter partes*) el epicentro de interés del mismo no puede serlo el daño individual, sino la lesividad social. De este modo, a juicio de este autor, para que la idea de reparación pueda ser asumida por el Derecho penal como instrumento de política – criminal, será necesario que los actos de reparación se valoren, no en función de la víctima concreta, sino en función de la trascendencia social del hecho, y de si éste permite o no reafirmar la vigencia del Ordenamiento Jurídico⁸⁴⁷.

A nuestro modo de ver, sin embargo, tales objeciones pueden ser neutralizadas en el concreto supuesto de la regularización; y ello por diferentes motivos:

En primer lugar, en relación con la predicada *excesiva reducción* del ámbito de aplicación que se produciría, nada obsta a seguir manteniendo esta tesis político – criminal respecto del instituto de la regularización. El reconocimiento que hace esta doctrina, equiparando la reparación a algo muy semejante a la responsabilidad civil, dado que se exigiría una compensación de carácter material y económicamente evaluable, no es extrapolable al supuesto de regularización del art. 307,3 CP.: en ésta la reparación consiste, como ya adelantábamos en la introducción a este apartado, en la comunicación de las cuotas defraudadas a la TGSS. o, como expresa el tipo penal, en el “completo reconocimiento de la deuda”, toda vez que es la función recaudatoria lo que se protege con el delito del art. 307, y no el patrimonio de la Seguridad Social. “Defraudar” equivale a “ocultar”, por lo que *a sensu contrario*, la regularización exige la “comunicación veraz” o “puesta en conocimiento” de los datos ocultados, lo que constituye el contenido de la reparación, sin que pueda decirse que ésta consista, por tanto, en una compensación económicamente evaluable como ocurre en el supuesto de responsabilidad civil. La objeción expuesta por GARRO CARRERA nos parece

⁸⁴⁷ ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP... cit.*, pp. 92 – 93. El autor parece seguir en este punto la línea de lo ya expuesto por FERRAJOLI cuando señalaba que “es precisamente la irreparabilidad lo que distingue a los ilícitos penales de los civiles” (vid. esta cita y el tratamiento de este pensamiento en: LARRAURI PIJOÁN, en Cid Moliné / Larrauri Pijoán, *La reparación, cit.*, p. 173). Por su parte, el problema aducido por este autor puede ser estudiado desde otra perspectiva diferente: la civil; en este sentido puede afirmarse que no es que el Derecho penal tienda a privatizarse dando cabida a la reparación del daño de la víctima, sino que más bien el Derecho Civil se estaría penalizando, cuando es el orden penal el que se hace con instituciones como la reparación, incluso concibiendo a ésta como una especie de alternativa a la pena. Sobre este particular cfr.: YZQUIERDO TOLSADA, M.: *Aspectos civiles del nuevo Código Penal*, Ed. Dykinson, Madrid, 1997, pp. 104 – 105.

acertada siempre que se dirija a los denominados “delitos tradicionales” o en todo caso cuando se dirija a delitos individuales en los que el daño causado no puede resarcirse materialmente (como por ejemplo el homicidio, en que no es posible reparar el daño causado devolviendo la vida a quien ya la ha perdido)⁸⁴⁸. Pero en delitos como el de defraudación a la Seguridad Social en los que resulta posible una reparación por compensación o enmienda del daño causado, y en el que además el contenido de tal reparación no consiste en una aportación material económicamente evaluable, nos parece desacertado equiparar tal conducta a la responsabilidad civil derivada del delito. De esto se deriva también que no hay peligro de desigualdad por la posibilidad de existencia de sujetos insolventes que no pudieran proceder a reparar dadas sus limitadas capacidades económicas: si la reparación que supone el instituto de la regularización consiste en poner en poder de la Administración los datos sobre las cuantías inicialmente defraudadas, entonces no hay razón para hablar de desigualdad, pues todo sujeto puede acceder, en las mismas condiciones, a la *reparación*⁸⁴⁹. Por último, se alega por GARRO CARRERA la dificultad de apreciar la atenuante de reparación en supuestos en los que el delito cometido afecte a bienes jurídicos supraindividuales, en los que no existe una persona individualizable. Por mucho que esto impida la aplicación del art. 21,5º CP. en determinados casos, debemos decir que tal idea no resulta extrapolable al supuesto del art. 307,3 CP.: precisamente el propio establecimiento de la cláusula de regularización para un delito que, como el de defraudación, viene a proteger intereses supraindividuales, constituye un modelo exclusivo y autónomo de reparación, construido a la medida del delito de defraudación a la Seguridad Social, que resultará aplicable siempre que se cumplan los requisitos legales exigidos por el precepto. De esto se colige que realmente sí existe posibilidad de reparación efectiva por la vía del

⁸⁴⁸ De cualquier forma ante estos delitos tradicionales habrá de discutirse sobre la posibilidad de concebir una reparación semejante a la tradicionalmente identificada en la satisfacción de la responsabilidad civil en el orden penal, esto es, utilizando los términos empleados por ALCÁCER GUIRAO, si siendo el *fenotipo* de la reparación característico del Derecho Civil, se puede afirmar que el *genotipo* puede integrarse en el orden penal (lo que a nuestro juicio se puede producir sin problemas si esa reparación incide, de alguna manera, en los fines perseguidos por el Derecho penal). Vid.: ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP... cit.*, pp. 81 y ss.

⁸⁴⁹ Téngase en cuenta que la inexistencia de *desigualdad* la afirmamos respecto del elemento del “completo reconocimiento” que exige el actual art. 307,3 CP., lo que según entendemos resulta explicable en la idea de *reparación*. Cuestión distinta es lo que pudiera ocurrir con el segundo de los elementos exigidos por la regularización, el pago, que sin embargo, y como adelantamos *supra*, no puede apoyarse en la idea de *reparación*, que a nuestro juicio ya se ha producido con el completo reconocimiento de la deuda. Sobre la influencia del pago en la fundamentación de esta cláusula, volveremos *infra*.

art. 307,3 CP., a pesar de que éste venga referido a un delito que, como se dijo, pretende salvaguardar intereses supraindividuales.

En segundo lugar, en relación con la advertida *excesiva ampliación* del ámbito de aplicación que podría producirse, tampoco aquí existe obstáculo insalvable para seguir preconizando la tesis político – criminal como fundamento del instituto de la regularización. A juicio de algunos autores, con el mantenimiento de estas teorías podría afirmarse que al Derecho sólo le importa el significado del resultado efectivo (satisfacción de los intereses de la víctima) pero no el contenido de la conducta ni el significado de la reparación. Advierten así que el Derecho penal no puede preocuparse del interés individual de una víctima (idea propia del Derecho Civil), sino que al ser un derecho público tiene que abarcar la lesividad social de conjunto. Sin embargo, aunque inicialmente coincidimos con el planteamiento de ALCÁCER GUIRAO cuando advierte sobre el peligro que conllevaría asumir como único fundamento la teoría del interés político – criminal en dar satisfacción a la víctima (y ello porque, por sí sola esta teoría realmente deja escapar la función social del Derecho penal, pues pone el punto de mira en los intereses individuales de la víctima, aproximándose a la órbita del Derecho Civil)⁸⁵⁰, consideramos que este peligro se disuelve si apreciamos algunos matices importantes:

Primero, no puede obviarse que a pesar de la proximidad de la atenuante del art. 21,5º CP. (y, en general, de todas aquellas instituciones que pueden calificarse como “causas de levantamiento de la pena”), con la responsabilidad civil y el contenido de ésta, como expone FARALDO CABANA existen diferencias esenciales que permiten distinguir a una y a otra. Por un lado, en el comportamiento postdelictivo la reparación tiene un ámbito más amplio que el de la responsabilidad civil, pues la primera abarca todas las formas posibles de resarcimiento de daños y perjuicios que se derivan del hecho delictivo, mientras que la segunda se restringe a una indemnización cuantificable económicamente. Es decir: el concepto de reparación tiene un sentido “amplio y omnicompreensivo” cuando hablamos de comportamientos postdelictivos positivos (y ello es así con independencia de que en determinados supuestos concretos el comportamiento reparador pueda coincidir materialmente con el contenido de la

⁸⁵⁰ Vid.: ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP...* cit., pp. 92 – 93.

responsabilidad: se trataría de una coincidencia material, pero no sustancial). Ejemplo claro de ello es que en el instituto de la regularización el daño no se repara por medio de un resarcimiento económico o pecuniario, sino con el completo reconocimiento de la deuda, como dijimos *supra*. Por otro lado, la reparación en sede penal sólo puede llevarse a cabo por el sujeto culpable (en virtud del principio del hecho), sin que sea admisible que otra persona distinta (p. ej.: herederos) puedan satisfacer las obligaciones derivadas de la reparación, lo que sí resulta predicable de la responsabilidad civil. Además, en la responsabilidad civil los perjuicios irrogados a familiares o terceros perjudicados también pueden formar parte del contenido de la restitución, lo que no ocurre en reparaciones por comportamientos postdelictivos, en los que la reparación sólo abarca los daños causados a las víctimas (entendidas, en sentido estricto, como sujetos pasivos del delito). Por último, debe también decirse que mientras que la reparación penal debe ser siempre *voluntaria* (pues, como ya adelantamos, se configura como una *posibilidad* del sujeto, y no como una obligación), la responsabilidad civil derivada de delito, en cambio, puede hacerse efectiva contra la voluntad del sujeto obligado (p. ej.: mediante embargo)⁸⁵¹. También señala las diferencias entre reparación civil y penal ROXIN, para quien en ésta última el autor mismo es quien “sin reclamación y sin condena, aporta una prestación reparadora dirigida a la reconciliación”⁸⁵². En suma, a partir de estas premisas, como apunta SILVA SÁNCHEZ, la reparación a la víctima “poco tiene que ver conceptualmente con la reparación civil del daño”⁸⁵³. Siendo esto así, no parece que se pueda afirmar, al menos en los términos en los que lo hace ALCÁCER GUIRAO, que el Derecho penal, por medio de la reparación ejecutada por la vía de comportamientos postdelictivos de signo positivo (y más en concreto por la vía del art. 21,5º CP.), esté asumiendo el ideal de responsabilidad civil *ex delicto* propio del Derecho Privado. Es posible, por tanto,

⁸⁵¹ Vid.: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 309 – 313; y La Misma, *La aplicación analógica de las atenuantes de comportamiento postdelictivo positivo*, cit., p. 251. También en este sentido: SILVA SÁNCHEZ, *Sobre la relevancia jurídico – penal de la realización de actos de ‘reparación’*, cit., pp. 196 – 197. Sobre los diferentes modos de reparación en sede penal, cfr. ampliamente: TAMARIT SUMALLA, J. M.: “La difícil asunción de la reparación penal por parte de la jurisprudencia española”, en *Revista General de Derecho Penal*, nº 7, 2007, pp. 6 y ss.; y GUIMERÀ I GALIANA, A.: “La mediación – reparación en el Derecho Penal de adultos”, en *Revista Española de Investigación Criminológica (REIC)*, nº 3, 2005, pp. 11 y ss.

⁸⁵² ROXIN, C.: “Pena y reparación”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Vol. 52, 1999, p. 7.

⁸⁵³ SILVA SÁNCHEZ, *Sobre la relevancia jurídico – penal de la realización de actos de ‘reparación’*, cit., p. 196. Misma idea mantiene el autor en: SILVA SÁNCHEZ, J. M.: *Perspectivas sobre la política criminal moderna*, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1998, p. 204.

hablar de una *reparación penal*, que interese políticocriminalmente al Derecho penal, y que sea diferente de la responsabilidad civil.

Segundo, debemos advertir que en el concreto supuesto de la regularización previsto en el art. 307,3 CP. el ideal reparador que subyace tiene unas características especiales que permiten seguir manteniendo esta tesis político – criminal. En este sentido, compartimos lo expuesto por SILVA SÁNCHEZ quien, partiendo de una diferencia entre reparación civil (que tiende a satisfacer a la víctima actual) y reparación penal (que también tendería a proteger, mediante su función preventiva, a las víctimas potenciales), finalmente considera que la idea de “reparación a la víctima” es perfectamente predicable en determinados delitos en los que tiene cabida la *ausencia de daño*, y entre los que el autor señala los denominados *victimless crimes* o delitos sin víctima individualizable, y delitos que afectan a bienes jurídicos supraindividuales, condiciones que cumple con exactitud el delito de defraudación a la Seguridad Social del art. 307 CP⁸⁵⁴. Dado que en este delito es posible la total compensación del daño (mediante un *actus contrarius* totalmente reparador) entonces sí puede hablarse de “reparación” como interés penal, no privativo o civil (obviamente esto no es predicable de otros delitos en los que, como ocurre en el homicidio, el homicida jamás podrá reparar totalmente el daño, puesto que no es posible recuperar la vida perdida).

Y tercero, el peligro advertido por ALCÁCER GUIRAO desaparece si a la tesis político – criminal se le acompaña de otra fundamentación basada en la menor necesidad de sanción penal por restauración de la vigencia de los fines del Derecho penal que se derivan del comportamiento reparador de quien regulariza (lo que estudiaremos en el apartado siguiente de esta investigación). Y ello es perfectamente legítimo: el Derecho penal puede decidir la atenuación de pena o impunidad total de aquél sujeto que lleva a cabo un comportamiento postdelictivo de signo positivo, del que se deriva (1) una reparación del daño causado a la víctima (algo en lo que, además, el Estado tiene especial interés), y (2) una menor necesidad de pena en atención a los fines de la misma y a la reafirmación del Derecho que se produce con la conducta de este sujeto. Nada impide al Derecho penal este modo dual de proceder. De esta manera, si se complementa la teoría político – criminal que acaba de ser estudiada con la teoría

⁸⁵⁴ SILVA SÁNCHEZ, *Sobre la relevancia jurídico – penal de la realización de actos de ‘reparación’*, cit., pp. 196 – 197; y El Mismo, *Perspectivas sobre la política criminal moderna*, cit., pp. 202 y ss. Misma idea mantiene: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 310.

de la disminución de necesidad de sanción penal vinculada a los fines de la pena, el problema expuesto por ALCÁCER GUIRAO desaparece: la norma del art. 307,3 CP. no responde a intereses meramente privatistas sino que son los fines propios del orden penal los que aconsejan el levantamiento de la pena. Desde esta interpretación, y en palabras de ROXIN, las aportaciones de la reparación ya no son meramente privatistas sino que “repercuten eficazmente sobre la pena, atenuándola o sustituyéndola”⁸⁵⁵. Y además, pasando por la solución que aquí se propone, negamos la posibilidad de que la reparación a la víctima suponga una “tercera vía” o “tercera consecuencia” jurídico – penal del delito, que se coloque en paralelo al actual sistema dualista compuesto por la pena y la medida de seguridad (teoría que en los últimos años ha cobrado cierta relevancia en algún sector doctrinal, sobre todo en Alemania)⁸⁵⁶. La reparación no es

⁸⁵⁵ ROXIN, *Pena y reparación*, cit., p. 7.

⁸⁵⁶ Por todos, vid.: FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos...* cit., pp. 156 y ss. Como bien advierte esta autora, no puede acogerse en nuestro Derecho una pretendida tercera vía penal basada en la idea de que el orden penal prescindiera de las clásicas sanciones penales (pena / medida de seguridad), imponiendo en su lugar, de forma preceptiva, la obligación de satisfacer los daños causados a las víctimas, operando como un auténtico elemento sustitutivo de la pena (o de la medida de seguridad). Y ello por varios motivos: (1) porque de colocarse la reparación al mismo nivel que la pena / medida de seguridad aquélla quedaría revestida de un carácter coactivo: se obligaría al sujeto a reparar, lo que sí se aproximaría a la función del Derecho Civil de reparación de daños y perjuicios, y además destruiría una de las características inherentes al ideal “reparador” que se predica en el art. 21,5º CP.: ya no se trataría de una composición voluntaria autor / víctima, sino de una imposición coactiva estatal. (2) Porque si la reparación se coloca al lado de la pena, la satisfacción del interés de la víctima demandaría, según qué casos, una reparación desproporcionada con la medida de lo injusto o de lo culpable del autor. (3) Porque si se concibiera como única consecuencia posible del delito la de “reparación del daño”, entonces realmente habría que sacar a estos delitos del Código Penal, pues aquello que es conveniente sancionar sólo de forma civil, no debe permanecer más tiempo en el seno del Derecho penal (lo que se imbrica con las denominadas “teorías abolicionistas”). Como expresa MANZANARES SAMANIEGO, *La mediación, la reparación y la conciliación...* cit., p. 5, en un ideal de “justicia restaurativa” la reparación a la víctima constituiría “el papel central de la respuesta del delito y en la pacificación social”, dejando de lado las funciones propias del Derecho penal. También LARRAURI PIJOÁN, en Cid Moliné / Larrauri Pijoán, *La reparación*, pp. 188 y ss. considera que la teoría que pretende configurar la reparación como consecuencia jurídica semejante a la pena tradicional no puede ser asumible. En opinión de esta autora, a dicha tesis se le puede objetar: (1) que la reparación no tiene capacidad para intimidar, lo que no sería acorde con la idea de prevención general negativa del Derecho penal; (2) que no podría hacerse viable en todos los casos, pues de imponerse coactivamente, ante la insolvencia de un determinado sujeto se llegaría a una pena sustitutoria, abriéndose con ello la posibilidad de recuperar la antigua institución de “prisión por deudas”; y (3) con esta teoría se privatizaría el Derecho penal, lo que no es admisible si se parte de la idea de que el delito afecta a la generalidad. En contra, sin embargo, se ha mostrado ROXIN, *Derecho penal. Parte general...* cit., pp. 108 y ss., quien aboga por una tercera vía en Derecho penal alemán, identificada en la reparación, sustitutiva o complementaria de la pena, en la medida en que esta moderna institución sirve también al cumplimiento de los fines de la pena. Sobre la “tercera vía” que supondría la reparación, cfr. tb.: PÉREZ CEPEDA, en Arroyo Zapatero / Berdugo Gómez de la Torre (dirs.), *Las víctimas ante el Derecho penal...* cit., p. 468 y ss. Coincidiendo, en parte, con el pensamiento de ROXIN, vid.: GALAIN PALERMO, P.: “¿La reparación del daño como ‘tercera vía’ punitiva? Especial consideración a la posición de Claus Roxin”, en *Revista del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja*, nº 3, 2005, pp. 183 y ss. En concreto, en referencia a la regularización, se refieren a esta posibilidad: BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal...* cit., p. 5; y CHAZARRA QUINTO, *El tratamiento del comportamiento postdelictivo en el Código Penal español...* cit., p. 160.

una nueva consecuencia jurídico – penal derivada de la comisión del delito, sino una mera *posibilidad* que debe darse en determinados casos al sujeto para que voluntariamente satisfaga a la víctima. Si se cumple con tal posibilidad y con ello además se comprueba una disminución de necesidad de pena, en atención a los fines del Derecho penal, entonces, según los casos, podrá aplicarse una atenuación de la sanción penal o una exención total. En suma, como expone LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, “la reparación no aparece como una cuestión autónoma con finalidades propias sino que se trata de un medio para obtener los fines que se persiguen con la pena”⁸⁵⁷.

Es cierto que el delito es siempre algo más que el perjuicio individual que sufre una víctima: es un mal colectivo que no siempre puede corregirse a través de la reparación de ésta⁸⁵⁸. Pero también es cierto que si con el comportamiento reparador del sujeto desaparece la necesidad de imponer sanción penal en atención a los fines perseguidos por la pena, ya no sólo la víctima sino también la colectividad pueden verse satisfechas. Lo que no creemos que pueda decirse, sin más, es que en el instituto de la regularización no existe un interés político – criminal del Estado en dar cabida a la víctima y satisfacer sus intereses. Como acertadamente señala CALDERÓN SUSÍN, ese interés político – criminal existe, y su admisión “en nada empece a seguir indagando y buscar otras últimas razones” que expliquen el establecimiento de estas cláusulas. Tales razones han de identificarse en una menor necesidad de pena desde la doble perspectiva preventiva: general y especial. Y ambas teorías, político – criminal e innecesariedad de pena, “no se estiman incompatibles”⁸⁵⁹. De esta forma, la reparación debe entenderse no sólo como satisfacción de los intereses de la víctima individual, sino también como reconciliación con el Derecho⁸⁶⁰. De ello se deriva la idea ya recogida por SILVA SÁNCHEZ de que las figuras basadas en la reparación a la víctima deben moverse en un contexto preventivo, si bien adicionalmente puede tener “efectos satisfactivos morales o materiales para la víctima”. La reparación deviene entonces como una vía de “cumplir

⁸⁵⁷ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho penal, parte general*, cit., p. 139.

⁸⁵⁸ FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos...* cit., p. 163.

⁸⁵⁹ CALDERÓN SUSÍN, *Arrepentimiento espontáneo...* cit., pp. 259 – 260.

⁸⁶⁰ FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos...* cit., p. 164.

finés ya clásicos del Derecho penal”⁸⁶¹. En semejante línea de pensamiento ha expresado OBREGÓN GARCÍA que la necesidad de imponer una pena “se demuestra cuando se entiende que la protección de bienes jurídicos no puede alcanzarse por otros medios, como por ejemplo la mera reparación”⁸⁶². Y estando completamente de acuerdo con tales postulados, ello no es obstáculo para seguir afirmando la existencia de un auténtico interés político – criminal del Estado, basado en lograr la reparación de la víctima.

En síntesis, por todo lo expuesto estamos en disposición de concluir afirmando que la teoría del interés político – criminal del Estado en lograr la reparación de la víctima, y con ello la satisfacción efectiva de los intereses de ésta, es una teoría apta para fundamentar la existencia del instituto de la regularización recogido en el art. 307,3 CP., siempre que se la acompañe de una fundamentación imbricada con los fines de la pena⁸⁶³. Como señala LARRAURI PIJOÁN “la reparación no ‘es’ sino que puede ser dotada de una u otra naturaleza” (civil / penal)⁸⁶⁴. No parece posible que el interés por la reparación de la víctima sea el único argumento fundamentador de esta clase de instituciones. Pero, sin embargo, nada impide que convivan por un lado, el interés político – criminal del Estado en lograr la reparación de la víctima y la satisfacción de sus intereses, y por otro, la disminución de necesidad de pena que se produce cuando el sujeto, voluntariamente, actúa de esta manera, lo que se mueve en un ideal de reparación propio del Derecho penal.

⁸⁶¹ SILVA SÁNCHEZ, *Sobre la relevancia jurídico – penal de la realización de actos de ‘reparación’*, cit., p. 198; y El Mismo, *Perspectivas sobre la política criminal moderna*, cit. p. 206. Por su parte, como recoge LARRAURI PIJOÁN, también en Alemania ROXIN considera que la reparación está en perfectas condiciones de cumplir con los fines de la pena, en especial con el preventivo – integrador (vid.: LARRAURI PIJOÁN, en Cid Moliné / Larrauri Pijoán, *La reparación*, p. 175). También LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho penal, parte general*, cit., p. 137, recogiendo el pensamiento de ROXIN expone que “la reparación puede constituir un sustituto de la pena siempre que cumpla con los fines atribuidos a la misma”.

⁸⁶² OBREGÓN GARCÍA, *La atenuación de la pena... cit.*, p. 69.

⁸⁶³ Respecto de la atenuante de reparación del daño del art. 21,5º CP., un destacado sector doctrinal coincide en afirmar una fundamentación mixta basada en (1) un interés político – criminal en satisfacer los intereses de la víctima, y (2) una disminución de la necesidad de pena en atención a los fines del Derecho penal y a la reafirmación de la vigencia del Ordenamiento Jurídico que se produce con el comportamiento reparador. En este sentido vid., v. gr.: CEREZO MIR, *Curso de Derecho penal español, parte general, III. Teoría jurídica del delito / 2*, cit., p. 155; El Mismo, *Derecho penal, parte general. Lecciones (26 – 40)*, cit., p. 143; y ARIAS EIBE, *Responsabilidad criminal. Circunstancias modificativas y su fundamento en el Código Penal... cit.*, p. 265.

⁸⁶⁴ LARRAURI PIJOÁN, en Cid Moliné / Larrauri Pijoán, *La reparación*, p. 177.

3.5. La vinculación a los fines de la pena: menor necesidad de sanción penal.

Una última corriente doctrinal, todavía hoy minoritaria, señala que la atenuante de reparación del daño queda fundamentada en la idea de una menor necesidad de pena desde el punto de vista de la prevención general y la prevención especial. Para este sector, la razón de ser de la atenuación de la pena prevista en el art. 21,5º CP. proviene de la disminuida necesidad de sancionar a aquél sujeto que lleva a cabo un comportamiento postdelictivo reparador, toda vez que con dicha actuación se alcanzarían los fines perseguidos por el Derecho penal: fines preventivo – generales y fines preventivo – especiales:

Respecto de la *prevención general* en su vertiente positiva se argumenta, como hace GARRO CARRERA, que “la necesidad de pena disminuiría en caso de que el infractor realice actos a favor de la reparación, puesto que en razón al fundamento de la necesidad de pena – el quebrantamiento de la vigencia de la norma – se reduciría la necesidad de ésta”⁸⁶⁵. Las razones de prevención general (positiva) son las más poderosas a la hora de fundamentar la falta de necesidad de pena cuando se ejecuta un determinado comportamiento reparador. Se entiende así que con la reparación el sujeto viene a expresar su respeto hacia un bien jurídico (ya lesionado), revocando el mensaje dado con la anterior ejecución delictiva. Y todo ello mediante un *actus contrarius* que encarna un acto positivo de revocación⁸⁶⁶. Como expresa CALDERÓN SUSÍN, la prevención general entendida de forma positiva o pedagógica, como confirmadora de la fidelidad al Derecho y de la confianza en el Ordenamiento, se ve salvaguardada cuando el sujeto repara el daño infligido. Así, se considera que es suficiente una pena más benigna “precisamente por el sometimiento al derecho que el culpable demuestra con su actividad reparadora [...] rindiéndose a las consecuencias jurídico penales de su hecho

⁸⁶⁵ GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, p. 256. Ampliamente sobre esta idea, y sobre los requisitos que, a juicio de la autora, deben constatarse para poder hablar de falta de necesidad de pena en este sentido, vid. La Misma, en Garro Carrera / Asúa Batarrita, *La atenuante de reparación del daño*, pp. 52 y ss.

⁸⁶⁶ En estos términos: ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP... cit.*, p. 100. Misma idea acontece en el pensamiento de SILVA SÁNCHEZ, *Sobre la relevancia jurídico – penal de la realización de actos de ‘reparación’*, cit., pp. 196 – 198.

injusto”⁸⁶⁷. En palabras de ROXIN, el efecto útil de la reparación desde la óptica preventivo – general positiva reside, sobre todo, en que el sujeto con su actuación “transmite a la población la confianza en la protección del ordenamiento jurídico y en su fuerza para imponerse”⁸⁶⁸.

En lo que corresponde a la *prevención general* en su vertiente negativa, se dice que con la atenuación de pena por reparación del daño no debe entenderse menoscabada la función disuasoria de la pena, y ello porque con la circunstancia de reparación del art. 21,5° CP. la sanción no desaparece por completo, sino que se atenúa⁸⁶⁹. La experiencia en derecho comparado nos indica que los beneficiosos efectos que se derivan del comportamiento reparador “no han hecho saltar las alarmas sobre una posible merma de la prevención general. O dicho de otra manera, no se constata un incremento de delitos derivado de la rebaja de la respuesta aflictiva”⁸⁷⁰, incluso en países con efectos más amplios a los que contempla el precepto español⁸⁷¹.

Y por último, en lo concerniente a la *prevención especial*, según esta teoría la reparación llevada a cabo por el sujeto constituye un firme indicio de predisposición de éste a “regenerarse” o “resocializarse”, por lo que también desde la óptica de esta función se desprendería la idea de innecesariedad de sanción penal⁸⁷². En este sentido, como expresa CALDERÓN SUSÍN, la cláusula atenuante encuentra su razón de ser en “la menor peligrosidad que denota el delincuente, al demostrar su capacidad de reintegrarse en la comunidad jurídica”⁸⁷³. Por su parte, ROXIN entiende que “si el autor se tiene que ocupar personalmente del daño producido [...] se verá obligado a

⁸⁶⁷ CALDERÓN SUSÍN, *Arrepentimiento espontáneo... cit.*, pp. 260 – 261. Coinciden en este sentido: DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo, cit.*, p. 369, y BUSTOS RAMÍREZ, J.: *Manual de Derecho penal, parte general*, Ed. PPU, 4ª edición aumentada, corregida y puesta al día por Hernán Hormázabal Malarée, Barcelona, 1994, p. 529.

⁸⁶⁸ ROXIN, *Pena y reparación, cit.*, p. 11.

⁸⁶⁹ Esto no ocurre en el caso de la regularización en que, como se expresa en el art. 307,1 CP, procede la completa exención de pena, y no la simple atenuación. En un apartado posterior de este trabajo (*infra*, al estudiar la teoría de los fines de la pena como fundamento de la regularización) tendremos ocasión de analizar esta particularidad, el *completo* levantamiento de la sanción, y si todavía ello permite una fundamentación de la cláusula apoyada en la teoría de los fines de la pena.

⁸⁷⁰ GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, pp. 260 – 261.

⁸⁷¹ Sobre esto vid. ampliamente el estudio que elabora: GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, pp. 29 y ss, y pp. 115 y ss., respecto de las figuras de reparación en el sistema alemán y austriaco, respectivamente.

⁸⁷² GARRO CARRERA, *Reparación del daño e individualización de la pena... cit.*, p. 257.

⁸⁷³ CALDERÓN SUSÍN, *Arrepentimiento espontáneo... cit.*, p. 261.

enfrentarse interiormente con su comportamiento, lo que puede contribuir a una modificación de su deficiente orientación social”, lo que unido a la dificultad de corrección del sujeto en un establecimiento penitenciario, conduce al autor a entender como valiosa la reparación desde la óptica de los fines preventivo – especiales⁸⁷⁴.

Llegamos así a un punto de conexión con las teorías fundamentadoras del desistimiento en la tentativa: los fines de la pena se ven en cierto modo salvaguardados cuando el sujeto lleva a cabo un comportamiento postdelictivo de signo positivo, sea por desistimiento del delito intentado (art. 16,2 CP.), sea por reparación del daño ocasionado por el delito ejecutado (art. 21,5º CP.), o, consecuentemente, sea por la regularización en el delito de defraudación cometido (art. 307,3 CP.). Así, como indica ASÚA BATARRITA “desde el desistimiento, las causas de levantamiento de la pena, hasta las atenuaciones genéricas de reparación o confesión, presentan rasgos que pueden reconducirse a un mínimo denominador común”⁸⁷⁵. También FARALDO CABANA interpreta que “las causas de levantamiento de la pena y las atenuantes genéricas de comportamiento postdelictivo positivo en los núms. 4º y 5º del art. 21 poseen un fundamento y una naturaleza jurídica similares que, por lo demás, comparten con la institución del desistimiento”⁸⁷⁶. Por su parte, ALCÁCER GUIRAO considera que “tanto el desistimiento y la atenuante de reparación pueden reconducirse a un mismo fundamento”⁸⁷⁷. De este modo, y según la teoría expuesta, al reafirmarse con tales comportamientos la vigencia de los fines preventivo – generales y preventivo – especiales del Derecho penal, deviene innecesaria la imposición de pena (o, al menos, de *toda* la pena).

Resulta innegable que con la regularización se incide, en un sentido o en otro, en los fines de la pena, generalmente en el sentido de salvaguardar los mismos, por lo que habrá de afirmarse, por lo menos, una menor necesidad de pena ante este tipo de comportamientos⁸⁷⁸. No obstante esta idea se deja por el momento anotada, pues será objeto de tratamiento pormenorizado en un apartado posterior de este mismo capítulo,

⁸⁷⁴ ROXIN, *Pena y reparación*, cit., p. 10.

⁸⁷⁵ ASÚA BATARRITA, en Garro Carrera / Asúa Batarrita, *Atenuantes postdelictivas: necesidad de reformulación...* cit., p. 178.

⁸⁷⁶ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 301.

⁸⁷⁷ ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP...* cit., p. 97.

⁸⁷⁸ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 31 y ss.

tratando de discernir en ese lugar si es posible encajar las piezas estudiadas en el contexto propio de la regularización.

3.6. Conclusiones: el fundamento de la regularización identificado en el interés político criminal en la reparación de la víctima.

A la vista de todo lo expuesto, podemos extraer una serie de conclusiones en la búsqueda del auténtico fundamento de la cláusula de regularización del art. 307,3 CP.

La lesividad característica del delito no consiste meramente en la causación de un daño individual, sino en la trascendencia que dicha lesión tiene para el conjunto de la sociedad. En este sentido no le falta razón a aquél grupo de autores que, como ALCÁCER GUIRAO, advierten que el interés del Derecho penal no puede ser sólo individual, sino social⁸⁷⁹. De ello se desprende la imperiosa necesidad de buscar el fundamento de todo comportamiento postdelictivo reparador, entre los que se encuentra la regularización, en la trascendencia social del hecho llevado a cabo por el sujeto, comprobando si con el mismo se puede lograr una reafirmación de la vigencia del Ordenamiento Jurídico, inicialmente lesionado por la conducta delictiva, un mantenimiento de la función disuasoria, y un pronóstico favorable de autorresocialización. Esto es, habrá de comprobarse si con el instituto de la regularización se pone de manifiesto una menor necesidad de sanción en atención a los fines de la pena. Esto, sin embargo, no resulta novedoso, pues a idéntica conclusión llegamos al estudiar el fundamento del desistimiento en la tentativa. Por tanto, de un modo primordial habrá de acreditarse si en la cláusula de regularización realmente subyace una menor necesidad de pena desde la óptica de los fines propios del Derecho penal. A esta cuestión, por ser sumamente relevante, dedicaremos un apartado autónomo de esta investigación.

Sin embargo, siempre que resulte constatable lo anterior, y que por tanto pueda hablarse de una trascendencia *social* del hecho, nada impide afirmar que en esta institución existe también un especial interés político – criminal del Estado en lograr la efectiva reparación de la víctima y dar satisfacción a los intereses de ésta; víctima que

⁸⁷⁹ ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP... cit.*, pp. 92 – 93.

en el supuesto concreto de la regularización resulta identificable, *stricto sensu*, en la Seguridad Social como sujeto pasivo del delito de defraudación. En efecto, por sí sola esta teoría político – criminal no puede ser el fundamento único que inspire la regularización como comportamiento reparador especial, pues ya hemos dicho que la reparación individual no puede ser el fin último perseguido por el Derecho penal. Pero una vez la cláusula resulta explicable desde los fines de la pena, no hay problema alguno para reconocer, también, la existencia de un interés político – criminal del Estado en la reparación⁸⁸⁰.

Con independencia de que en el apartado siguiente de este trabajo se estudie pormenorizadamente la teoría de los fines de la pena, con objeto de encuadrar la predicada menor necesidad de sanción penal en el supuesto concreto del art. 307,3 CP., en este momento debemos dar respuesta a la siguiente cuestión: ¿en qué se traduce el interés político – criminal en lograr la satisfacción de los intereses de la Seguridad Social que como víctima de la defraudación le corresponden? Es aquí donde encontramos el punto de conexión con las denominadas “tesis fiscales” expuestas *supra*.

Defendiendo una fundamentación fiscal para el instituto de la regularización, SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ decía que “de un Derecho penal concebido como la ‘barrera infranqueable de la política criminal’ [...] hemos pasado a un Derecho penal que modifica su fisonomía y sus facetas para adaptarse a las necesidades de una política tributaria”⁸⁸¹. También COLINA RAMÍREZ considera que en el instituto de la regularización “más que ser una razón político – criminal se atienden a cuestiones político – fiscales”⁸⁸². Para PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA la regularización es una institución “de difícil configuración dogmática y dudoso fundamento político – criminal”⁸⁸³. A nuestro modo de ver, con la regularización entendida como especial reparación, esto es, en su vertiente de “completo

⁸⁸⁰ En este sentido, v.gr.: CEREZO MIR, *Curso de Derecho penal español, parte general, III. Teoría jurídica del delito / 2*, cit., p. 155; El Mismo, *Derecho penal, parte general. Lecciones (26 – 40)*, cit., p. 143; CALDERÓN SUSÍN, *Arrepentimiento espontáneo...* cit., pp. 259 – 260; y ARIAS EIBE, *Responsabilidad criminal. Circunstancias modificativas y su fundamento en el Código Penal...* cit., p. 265.

⁸⁸¹ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, en Corcoy Bidasolo (dir.), Lara González (coord.), *Consideraciones sobre la evolución de la política criminal...* cit., p. 253.

⁸⁸² COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español*, cit., pp. 283 – 284.

⁸⁸³ PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit. p. 228.

reconocimiento” (sin tener todavía en cuenta la exigencia del pago), no se puede afirmar que el Derecho penal haya modificado su estructura, ni tampoco que se haya traspasado el límite de la política – criminal. Más bien la cláusula del art. 307,3 CP. se mueve dentro del círculo delimitado por ésta última. Es obvio que existe un interés del Estado de tipo fiscal o recaudatorio: éste quiere obtener todos los recursos necesarios para poder cumplir de modo correcto con aquellas obligaciones que como Estado social le corresponden. Pero la satisfacción de ese interés en sede penal responde a un fundamento político – criminal sustentáculo de la reparación penal, que conectado con la menor necesidad de pena que se deriva de este comportamiento postdelictivo positivo en observancia a los fines de la pena, constituye argumento suficiente para afirmar que en el art. 307,3 CP. subyace una fundamentación de tipo penal. El interés recaudatorio subsiste, pero éste debe ser considerado como el interés de la *víctima* en el contexto propio de la Seguridad Social, lo que nos conduce a la tesis político – criminal de búsqueda de la reparación a la víctima, uno de los pilares explicativos de la regularización. Siendo esto así, entonces podemos afirmar que el interés inicialmente fiscal (extrapenal) en lograr la recaudación ha superado el *filtro valorativo* del Derecho penal, respondiendo ya a fines propios de éste: lograr la satisfacción de los intereses de la víctima mediante reparación, en virtud de consideraciones políticocriminales.

El Estado, mediante la figura de la regularización, quiere satisfacer sus propios intereses, intereses fiscales o recaudatorios, en este caso en el contexto de la Seguridad Social. Pero ello porque ésta es víctima de la inicial defraudación delictiva. Efectivamente existe un interés de tipo fiscal que se puede enmarcar en el art. 307,3 CP., pero ello no implica que esta institución quede explicada, sin más, en fundamentos fiscales, sino político – criminales: más allá de en qué se concreta en cada caso particular el interés de la víctima, lo relevante es que lo que el comportamiento reparador busca es satisfacer los intereses de ésta y resarcir los daños inicialmente ocasionados. Ello, acompañado de una menor necesidad de pena desde la óptica de los fines preventivos de ésta, es perfectamente correcto a la hora de explicar el fundamento de la regularización, fundamento que deviene así esencialmente penal. De este modo, haciéndonos con las palabras de CHOCLÁN MONTALVO, debemos decir que el fundamento de esta causa de levantamiento de la pena estriba en razones de política –

criminal, que pueden consistir “bien en fomentar la reparación del daño o [...] en la menor necesidad de pena atendidos sus fines”⁸⁸⁴.

La política criminal es parte del Derecho penal. No es ajena a éste ni debe serlo. Como señala MIR PUIG, ésta se encuentra especialmente ligada a la ciencia jurídico – penal, ocupándose del Derecho penal como “valor”⁸⁸⁵. En palabras de QUINTERO OLIVARES, “el Derecho penal, con su correspondiente dogmática, y la Política criminal, *no son disciplinas ‘separadas’*, sino, por el contrario, íntimamente unidas”⁸⁸⁶. A juicio de este autor, basado en el planteamiento inicialmente defendido por ROXIN⁸⁸⁷, la política – criminal es parte del mismo sistema jurídico – penal, sin que

⁸⁸⁴ CHOCLÁN MONTALVO, *La excusa absolutoria de regularización tributaria*, cit., p. 10.

⁸⁸⁵ MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., pp. 50 – 51.

⁸⁸⁶ QUINTERO OLIVARES, G.: *Parte general del Derecho penal*, Ed. Thomsom Aranzadi, 4ª edición revisada, ampliada y puesta al día, Navarra, 2010, p. 208.

⁸⁸⁷ Cfr.: ROXIN, *Derecho penal. Parte general...* cit., pp. 217 y ss. Para el penalista alemán, el Derecho penal debe estructurarse teleológicamente, orientándose a la consecución de determinados fines valorativos. Tal idea, que desarrolla ampliamente en su Tratado, estudiando los pros y los contras de los distintos sistemas discutidos en la doctrina, conducen al autor a afirmar que “las finalidades rectoras que constituyen el sistema del Derecho penal sólo pueden ser de tipo politicocriminal” añadiendo, además, que “los presupuestos de la punibilidad han de orientarse a los fines del Derecho penal” (p. 217). El tradicional y categórico aforismo de V. LISZT “*el Derecho penal es la barrera infranqueable de la política criminal*” sigue siendo la concepción más extendida entre la doctrina científica, que se refiere comúnmente a la política criminal en relación de antagonía respecto de la dogmática jurídico – penal (p. 223). No obstante, esta afirmación ha de verse hoy superada, cuanto menos si la relación entre ambas categorías se expresa a forma de tensión entre las mismas: el principio *nullum crimen sine lege* es un postulado político – criminal igual que la exigencia de combatir el delito exitosamente. No es sólo un elemento de la prevención general, sino que “la propia limitación jurídica del *ius puniendi* es también un objetivo importante de la política criminal de un Estado de Derecho” (p. 224). Como expresa ROXIN, además, la diferencia entre el pensamiento dogmático penal, como ciencia que estudia el Derecho como lo que “es”, y la política criminal, que analiza el Derecho como “debiera ser”, no debe interpretarse de un modo radical: “la misión interpretativa de la dogmática requiere ya una sistematización bajo aspectos teleológico político – criminales” (p. 225). Esta vinculación entre dogmática penal y política criminal permite argumentar con libertad, y permite elaborar nuevas perspectivas dogmáticas (p. 226). Se hace aconsejable, por tanto, abandonar una concepción cerrada del sistema penal, abogando por un sistema abierto, orientado teleológico politicocriminalmente, tomando en cuenta los criterios rectores y axiológicos que esa política criminal puede proporcionar (pp. 228 y ss.). Y dichos criterios, además, no pueden ser dados *a priori*, sino que deben extraerse de las “peculiaridades de los diferentes supuestos de hecho” (p. 231). Ello conduce a la necesidad de señalar cuáles son tales criterios, en lo que a nuestra investigación interesa, para el caso del instituto de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social. La teoría desarrollada por ROXIN, sin embargo, está centrada en la necesidad de integrar consideraciones politicocriminales en la estructura del delito, orientando a éste de forma teleológica hacia los mismos. En opinión de este autor, dado que la política criminal está inserta en el propio delito, las categorías que se corresponden con la punibilidad deben responder, más bien, a criterios extrapenales (pp. 969 y ss.). Sobre el pensamiento de ROXIN, resulta de utilidad tb.: BORJA JIMÉNEZ, E.: “Sobre el concepto de política criminal. Una aproximación a su significado desde la obra de Claus Roxin”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, nº 56, 2003, pp. 113 y ss. Sin embargo, como señala MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 426, puede mantenerse una interpretación contraria a la de este autor, considerándose que la política – criminal no puede quedar imbricada con la dogmática, “de modo que las categorías de la teoría jurídica del delito se desarrollan con

pueda existir ruptura entre éstos⁸⁸⁸. También a juicio de CUELLO CONTRERAS la política criminal se encarga de configurar el Derecho penal de la forma más eficaz posible para cumplir su tarea protectora en la sociedad⁸⁸⁹. Como señala este autor “la propia Dogmática penal sirve a las finalidades de la Política criminal”, por lo que “en realidad, la Dogmática penal y la Política criminal tienen un objetivo común, el delito, definido o por definir”⁸⁹⁰. En el mismo sentido QUERALT JIMÉNEZ considera que en la cláusula de regularización que está siendo estudiada no puede dejarse de lado el pensamiento político – criminal, que tiene que influir sobre la dogmática que se elabora, lo que sólo puede llevarse a cabo a partir del Derecho positivo⁸⁹¹.

Cuando afirmamos que uno de los pilares explicativos de la regularización es la existencia de un interés político – criminal en lograr la efectiva satisfacción de la víctima reparando el perjuicio inicialmente ocasionado, seguimos fundamentando el art. 307,3 CP. con criterios penales, propios del orden penal, con independencia de que en este concreto caso el único modo de reparar a la víctima sea satisfaciendo un interés de tipo recaudatorio⁸⁹². Ese interés, en principio extrapenal, ha superado el *filtro valorativo*

independencia de los criterios político - criminales". De ahí que los criterios de política criminal desarrollen su papel protagonista en el seno de la punibilidad.

⁸⁸⁸ QUINTERO OLIVARES, *Parte general del Derecho penal*, cit., pp. 209 – 210.

⁸⁸⁹ CUELLO CONTRERAS, J.: *El Derecho penal español, parte general. Nociones introductorias. Teoría del delito*, Ed. Dykinson, 3ª edición, Madrid, 2002, p. 156.

⁸⁹⁰ *Ibidem.*, pp. 158 y 160.

⁸⁹¹ QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 814.

⁸⁹² La política criminal puede definirse como “la disciplina que se ocupa de la obtención y realización de las concepciones de orden en la lucha contra la delincuencia”. Dichas concepciones de orden son “los imperativos impuestos por el Estado para la protección de bienes jurídicos, y en última instancia, para el mantenimiento de una coexistencia pacífica” (así: BLANCO LOZANO, C.: *Tratado de Política criminal, Tomo II; La política criminal aplicada*, Ed. Bosch, Barcelona, 2007, p. 71). Tanto *política criminal* como *política fiscal* son formas de política, insertas en el marco de la política general. Sin embargo, hay que delimitar la diferencia existente entre una y otra: como recoge BLANCO LOZANO, parafraseando a ZAFFARONI, “si por Política se entiende la ciencia o arte del gobierno, por Política criminal puede entenderse la Política respecto del fenómeno criminal”. De esta forma, la política criminal es el arte o ciencia del gobierno respecto del fenómeno criminal o delictivo, que no puede oponerse nunca al Derecho penal ni a su contenido; éste, además, no es más que un aspecto de su materialización o instrumentalización en el texto de la Ley (BLANCO LOZANO, *Tratado de Política criminal, Tomo II... cit.*, p. 72). De lo anterior podemos extraer una definición de *política criminal*; ésta es la ciencia orientada y dirigida a la lucha contra el fenómeno criminal, que emplea métodos diversos para este fin, con objeto de lograr, en último término, una coexistencia pacífica en sociedad. Diferente es la *política fiscal*, que podemos definir como aquella política orientada o dirigida a la obtención de recursos públicos (impuestos, tasas, cuotas) y su organización y distribución con objeto de cubrir las necesidades económicas y sociales del Estado. Se hace patente la diferencia entre una explicación *político fiscal* de la cláusula de regularización, y una de tipo *político criminal*. Refiriéndonos a la primera, diríamos que el Estado tiene por función, a través de la institución en el orden penal, obtener las cuotas de la Seguridad Social, esto es, la recaudación. Si nos referimos a la segunda, afirmamos que el Estado, por medio de la cláusula, se orienta a la satisfacción de los intereses de la *víctima*, lo que ese mismo Estado ha

del Derecho penal, convirtiéndose ya en un interés auténticamente penal, toda vez que lo que realmente se busca es satisfacer el interés de la víctima, eliminando, resarciendo o reparando el daño inicialmente infligido. Como apunta GARCÍA PÉREZ “el tratar de descubrir los recursos fiscales defraudados sirve al mismo interés político – criminal, pues éste no se agota en tratar de evitar las lesiones del bien jurídico, sino que, además, exige que, cuando éstas se produzcan, se reparen”⁸⁹³. Y tal reparación, como acertadamente expone LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, no surge espontáneamente, sino que es preciso fomentarla: “la reparación requiere ser promovida mediante soluciones de Derecho penal”⁸⁹⁴, y entre ellas, mediante el establecimiento de cláusulas concretas que la permitan, como hace el art. 307,3 CP. en referencia exclusiva al delito de defraudación a la Seguridad Social. Como señala MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, la introducción de un conjunto normativo de causas de levantamiento de la pena en los delitos contra la Hacienda Pública, la Seguridad Social y fraude de subvenciones se inspira en “el moderno pensamiento jurídico – penal de la reparación”, estableciendo un sistema abierto y orientado teleológicamente, en el que encuentran cabida este conjunto de disposiciones⁸⁹⁵. Y ello forma parte de la idea de reparación a la víctima, lo que es propio de una política – criminal orientada a construir la dogmática penal. En cualquier caso, no podemos olvidar que la cláusula de regularización es una causa de levantamiento de la pena ubicada en el nivel de la punibilidad, categoría que es ajena al delito (que ya existe) y que resulta explicable desde razonamientos de corte político – criminal.

Nuestra posición no niega en absoluto que puedan existir finalidades del legislador que respondan a intereses ajenos al Derecho penal y más cercanos al Derecho

considerado necesario para una coexistencia pacífica en sociedad. Es éste último el significado de la cláusula de regularización entendida como supuesto de especial reparación. Como pone de manifiesto LUZÓN PEÑA, D. M.: *Lecciones de Derecho penal parte general*, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2012, p. 37, la política criminal debe atender siempre a los fines de la pena, las exigencias de prevención general y especial, los principios fundamentadores y limitadores del *ius puniendi*, la estricta necesidad de sanción penal, el principio de legalidad, la protección de bienes jurídicos, la subsidiariedad y fragmentariedad del Derecho penal, o la proporcionalidad. Cuando tales principios se ven respetados, como parece ocurrir en el caso de la regularización (tal y como comprobaremos *infra* al analizar la teoría de los fines de la pena) se hace posible instaurar mecanismos en el seno del Código Penal que resulten explicables políticocriminalmente (como la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social entendida, en su primera exigencia de *reconocimiento*, como supuesto de reparación a la víctima).

⁸⁹³ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., p. 313, nota al pie nº 63.

⁸⁹⁴ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho penal, parte general*, cit., p. 138.

⁸⁹⁵ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 125 – 126.

fiscal o tributario cuando se introdujo el art. 307,3 CP. Pero esas *finalidades* no pueden indentificarse sin más como el *fundamento* explicativo y sustentáculo de la norma⁸⁹⁶. Por medio de la teoría de la reparación apoyada en criterios político – criminales, puede entenderse perfectamente nuestra postura. Cuestión distinta es que la tesis que mantenemos no sea la única a la hora de fundamentar el instituto de la regularización: ésta sólo se dirige a explicar el art. 307,3 CP. desde la idea de reparación que con esta institución se produce. Reparación que consiste, como se dijo, en el “completo reconocimiento” de la deuda. Por tanto, hemos de insistir en que las razones expuestas no sirven para explicar el otro de los requisitos positivos que exige la norma, el *pago* de la deuda, pues éste va más allá de la reparación, que ya se ha producido. Sobre éste concreto requisito y sobre cómo influye en la fundamentación de la figura, nos pronunciaremos más adelante en esta investigación.

En síntesis, y a modo de cierre, el primero de los pilares fundadores del instituto de la regularización se identifica con el interés político – criminal del Estado en conseguir la efectiva reparación de la víctima mediante la satisfacción de sus intereses. Ello, trasladado al supuesto concreto de la regularización, implica reconocer un interés de tipo fiscal o recaudatorio de la Seguridad Social, que como víctima de la defraudación desea ver satisfecho, sin que pueda colegirse que el art. 307,3 CP. responda, en este punto y sin más, a intereses extrapenales: la reparación a la víctima es una reparación penal, apoyada en criterios de política – criminal, por mucho que los concretos intereses de ésta se identifiquen con intereses fiscales.

No obstante, como se apuntó, para que la postura que mantenemos sea plenamente coherente, necesitaremos comprobar la existencia de un segundo pilar fundador: la menor necesidad de pena que, en atención a los fines de ésta, puede predicarse cuando se lleva a cabo un comportamiento regularizador reparador. A esta cuestión dedicamos el apartado siguiente de la presente investigación.

⁸⁹⁶ En este sentido: FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos...* cit., p. 139. Sobre la importancia de diferenciar entre “fundamento” y “finalidad” volveremos más adelante en este mismo capítulo.

4. El fundamento de la regularización por falta de necesidad de sanción penal vinculada a los fines de la pena. Imbricación con la idea de “reparación”.

4.1. Introducción y punto de partida.

Al indagar en el fundamento de las instituciones del desistimiento y de la atenuante por reparación del daño pudimos comprobar que un importante sector de la doctrina señalaba la teoría de los fines de la pena como la tesis más idónea para explicar la razón de ser de estas instituciones. Tampoco en la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social puede desecharse esta explicación como fundamento de la figura, si bien pueden existir otras razones que la complementen, como ya advertimos. Y ello porque, al igual que ocurría con el desistimiento de la tentativa y con la atenuante de reparación del daño, también la figura de la regularización es un comportamiento postdelictivo de signo positivo, con el que puede ponerse de manifiesto esa idea de *menor necesidad* de sanción penal, en atención a los fines de la pena. Como expresa FARALDO CABANA, “solo desde una perspectiva estrictamente jurídico – penal que tome como punto de partida los fines de la pena, aunque pueda combinarse con otros criterios, es posible encuadrar las causas de levantamiento de la pena en el sistema normativo del Derecho penal, al afirmar que se concede la anulación de la pena a un comportamiento postdelictivo positivo que se ajusta a los fines perseguidos por la pena y revelador, por tanto, de un auténtico retorno a la legalidad”⁸⁹⁷.

Debemos recordar que esta línea de fundamentación queda imbricada con la existencia de un interés político – criminal del Estado en la reparación de la víctima (Seguridad Social). Como expusimos en apartados anteriores, la regularización es un supuesto de especial reparación, que vinculado a una fundamentación esencialmente jurídico – penal, en atención a los fines de la pena, es capaz de explicar el fundamento de la cláusula con soporte en criterios que todavía se mueven dentro del círculo del Derecho penal (y ello aunque éstos criterios puedan no ser únicos). Debemos partir de la idea de que la especial reparación que supone la figura recogida en el art. 307,3 CP. también puede aportar mucho al cumplimiento de los fines de la pena⁸⁹⁸.

⁸⁹⁷ FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos... cit.*, p. 148.

⁸⁹⁸ *Ibidem.*, p. 149.

En adelante analizaremos los postulados de esta fundamentación con objeto de conocer si es realmente posible una exégesis del instituto de la regularización en atención a esta tesis. No es posible recoger en este instante un estudio en profundidad sobre la teoría de los fines de la pena, pues dicha labor excedería con creces del objetivo del trabajo⁸⁹⁹. A la hora de explicar esta línea de fundamentación tomaremos como

⁸⁹⁹ Un análisis en profundidad puede consultarse en: FEIJOO SÁNCHEZ, B.: *Retribución y prevención general. Un estudio sobre la teoría de la pena y las funciones del Derecho penal*, Ed. B de F, Buenos Aires, 2007. También resultan de utilidad los siguientes trabajos: OBREGÓN GARCÍA, A., GÓMEZ LANZ, J.: “Teoría general de la pena”, en Molina Blázquez, M. C. (coord.), VV. AA., *La aplicación de las consecuencias jurídicas del delito: estudio práctico*, Ed. Bosch, Barcelona, 2005, pp. 21 y ss.; ÁLVAREZ GARCÍA, F. J.: *Consideraciones sobre los fines de la pena en el ordenamiento constitucional español*, Ed. Comares, Granada, 2001; y HERNÁNDEZ, H. (dir.), VV. AA., *Fines de la pena. Abolicionismo. Impunidad*, Ed. Cátedra Jurídica, Buenos Aires, 2010. Históricamente, la concepción tradicional de la pena ha sido la de *retribución*: se entendía que el mal no debía quedar sin castigo y que el culpable debía tener su merecido (teoría derivada de la concepción kantiana y, en concreto, del llamado “imperativo categórico”). Con las teorías retributivas, el Derecho penal quedaría fundamentado en la idea de “castigo”, construyéndose la pena como una reacción que mira al pasado (a la existencia de un hecho delictivo), sin que la misma pueda ser un instrumento con fines utilitarios posteriores (ampliamente sobre esta teoría y sobre el pensamiento kantiano que da lugar a la misma, vid.: DEMETRIO CRESPO, E.: *Prevención general e individualización judicial de la pena*, Ed. Universidad de Salamanca, Salamanca, 1999, pp. 58 y ss. Vid. también, sobre el pensamiento de KANT y HEGEL en defensa de un fin retribucionista: GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, A.: *Introducción al Derecho penal. Instituciones, fundamentos y tendencias del Derecho penal*, Vol. I, cit., pp. 240 y ss). Como expresa MIR PUIG, esta visión absoluta del Derecho penal estaba influenciada por diversos factores: religiosos, éticos, y jurídicos; desde este último punto de vista, y desde una concepción dialéctica hegeliana, con la teoría retribucionista se entendía que “la voluntad general (orden jurídico) es la ‘tesis’, la negación de la misma por el delito es la ‘antítesis’, y la negación de esta negación será la ‘síntesis’, que tendrá lugar mediante el castigo del delito” (MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 78). La concepción retribucionista de la pena no ha sido seguida, al menos no en sentido estricto, ni por la ciencia penal ni por las legislaciones estatales, que han preferido asignar a la pena ciertos fines sociales de prevención (así advierten: MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 80; y CUELLO CONTRERAS, *El Derecho penal español, parte general. Nociones introductorias...* cit., p. 86). En contraposición a las teorías de la retribución, las teorías de la *prevención* asignaron a la pena la función de prevenir delitos como medio para proteger determinados bienes sociales, constituyéndose como una teoría utilitaria basada en la premisa primordial de que la pena es *necesaria* para mantener y salvaguardar tales intereses (MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 81). Esta teoría se construyó desde diferentes ópticas: por un lado, la *prevención general*, inicialmente formulada por BECCARIA, y posteriormente desarrollada por autores como FEUERBACH o BENTHAM, concibió a la pena como medio preventivo en la colectividad, esto es, como medio para evitar la ejecución de delitos. La pena se entendió como un mecanismo contramotivador que operaba en la colectividad con la intención de frenar y contrarrestar la delincuencia latente o potencial (en estos términos: GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, *Introducción al Derecho penal. Instituciones, fundamentos y tendencias del Derecho penal*, Vol. I, cit., p. 261). Se consideró que ésta servía a modo de amenaza dirigida a los ciudadanos mediante la conminación penal abstracta contenida en la ley; la base de esta teoría era la intimidación de los miembros del conjunto social (LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho penal, parte general*, cit., p. 96). Como expresa CUELLO CONTRERAS, *El Derecho penal español, parte general. Nociones introductorias...* cit., p. 92, la pena así concebida pretendía dar la imagen de “escarmiento de otros delincuentes hipotéticos”. La teoría de la prevención general genuinamente se explicó desde tales postulados intimidatorios o amenazantes, ofreciendo una visión puramente negativa de la pena; es lo que se conoce como prevención general negativa (ampliamente sobre esta teoría, cfr.: DEMETRIO CRESPO, *Prevención general e individualización judicial de la pena*, cit., pp. 100 y ss.). No obstante, en la actualidad la mayoría de la doctrina entiende que la pena, fundamentada en razones preventivo – generales, debe servir también como “afirmación de las convicciones jurídicas fundamentales, de la conciencia social de la norma, o de una actitud de respeto por el Derecho”, esto es, como prevención general positiva (así, v. gr.: MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., pp. 81 y ss. En los mismos

términos, v. gr.: GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, *Introducción al Derecho penal. Instituciones, fundamentos y tendencias del Derecho penal*, Vol. I, cit., p. 274. Férreo defensor de esta teoría como fundamento de la pena: LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho penal, parte general*, cit., pp. 106 y ss. Ampliamente sobre esta teoría, cfr.: DEMETRIO CRESPO, *Prevención general e individualización judicial de la pena*, cit., pp. 109 y ss.). Con esta última interpretación se focaliza a la pena no ya como instrumento dirigido al infractor, real o hipotético, sino hacia el conjunto de la sociedad, que es la que sufre el delito y decide la imposición de sanción. Se concibe así que la pena es necesaria “como forma primigenia de afianzamiento del Ordenamiento jurídico” (así: CUELLO CONTRERAS, *El Derecho penal español, parte general. Nociones introductorias...* cit., p. 95 y 136). Como expone LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, asumiendo los planteamientos de JAKOBS, esta teoría “es ‘prevención general, porque pretende producirse un efecto en todos los ciudadanos’ y, es positiva, porque no se pretende que ese efecto ‘consista en miedo ante la pena, sino en una tranquilización en el sentido de que la norma está vigente, de que la vigencia de la norma, que se ha visto afectada por el hecho, ha vuelto a ser fortalecida por la pena’”. Se afirma que cuando se infringe una norma (se comete un delito), se está desautorizando la vigencia de la misma, por lo que la función y fin de la pena es “reafirmar que aquella norma estaba vigente”; vid.: LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho penal, parte general*, cit., p. 107. Para este autor, la teoría de la prevención general positiva es la única que puede fundamentar la pena, pues “no parte de apriorismos indemostrables ni le atribuye a la pena fines que la teoría y la práctica demuestran que son absolutamente irreales. Simplemente consigue explicar con total abstracción que es lo que ocurre en la realidad y le asigna unos efectos que ciertamente son correctos, convenientes y realizables” (Mismo Autor, p. 111). Para CUELLO CONTRERAS, *El Derecho penal español, parte general. Nociones introductorias...* cit., p. 136, es precisamente este último modo de concebir el fin de la pena (prevención general positiva) el que abre la puerta a la adopción de determinadas medidas alternativas a la pena tradicional, como por el ejemplo la reparación del daño. Por otro lado, la *teoría de la prevención especial* entendió que el fundamento de la pena se encontraba en la necesidad de evitar que un sujeto que ya ha delinquido vuelva a hacerlo en el futuro (DEMETRIO CRESPO, *Prevención general e individualización judicial de la pena*, cit., p. 63; y GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, *Introducción al Derecho penal. Instituciones, fundamentos y tendencias del Derecho penal*, Vol. I, cit., p. 281). A diferencia de la prevención general, que se dirige al conjunto, a la colectividad, la prevención especial intentaría prevenir los delitos que proceden de una determinada persona (LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho penal, parte general*, cit., p. 98). Esta visión de la pena fue objeto de estudios muy diversos que dieron lugar a diferentes corrientes de pensamiento (correcionalismo, positivismo criminológico, eclecticismo...). No obstante, como advierte MIR PUIG, la idea de prevención especial por sí sola no basta para legitimar la pena, pues si esto se traduce en la necesidad de resocializar al sujeto, debe oponerse entonces (1) que hay ocasiones en que no es posible resocializar al mismo (o no es posible por la situación o el delito concreto, o no es posible porque el propio sujeto no lo desea así), y (2) que no puede afirmarse ni pretenderse que la pena incida de esta manera tan concreta en los comportamientos del sujeto (vid.: MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., pp. 84 – 87. En términos semejantes: LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho penal, parte general*, cit., pp. 101 – 102; y DEMETRIO CRESPO, *Prevención general e individualización judicial de la pena*, cit., p. 65). Sin embargo, esto no implica que esta visión deba rechazarse por completo. Es importante dejar apuntado que a pesar de que la Constitución Española en su art. 25,2 establezca que las penas privativas de libertad deban orientarse hacia la “reeducación y reinserción social”, ello no obsta para dar cabida al resto de fines de la pena. Lo que hace el art. 25,2 CE. es ensalzar *uno* de esos fines, el de prevención especial, dejando a salvo los demás. Como expone RODRÍGUEZ MOURULLO analizando la jurisprudencia constitucional en este sentido: “el art. 25,2 CE. no expresa una función única de la pena, ni contiene un pronunciamiento sobre las funciones de la pena” (RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: *Delito y pena en la jurisprudencia constitucional*, Ed. Civitas, Madrid, 2002, p. 106). La inicial lucha de escuelas que acaba de ser expuesta dio lugar, con el transcurso del tiempo, a una concepción ecléctica de la pena: la retribución, la prevención general y la prevención especial se consideraron distintos aspectos de un mismo fenómeno, la pena (MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 87). Como expresa SILVA SÁNCHEZ, J. M.: *Aproximación al Derecho penal contemporáneo*, Ed. B de F, 2ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, 2010, p. 324, las dudas acerca de la viabilidad de un modelo único o puro determinaron, en los últimos tiempos, la proliferación de estas teorías unitarias. Tales teorías fueron resultado de una actitud conciliadora y de compromiso surgida entre las distintas escuelas doctrinales inicialmente enfrentadas, que se propusieron reconducir el enfrentamiento de una forma positiva y fijaron un modelo o marco cerrado (así: GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, *Introducción al Derecho penal. Instituciones, fundamentos y tendencias del Derecho penal*, Vol. I, cit., p. 297). Como señala CUELLO CONTRERAS, *El Derecho penal español, parte general. Nociones introductorias...* cit., p. 113, “la

punto de partida la *teoría dialéctica de la unión* elaborada por ROXIN, quien explica los fines de la pena en atención a los diferentes momentos en que ésta debe ser tomada en cuenta. Así, en el momento de la *conminación legal abstracta*, la imposición de pena deviene necesaria en atención a necesidades preventivo – generales, pues se persigue evitar la ejecución de hechos delictivos en atención a la protección de bienes jurídicos y prestaciones públicas fundamentales (cobra fuerza en este instante la idea de *prevención general negativa* o intimidatoria). En la fase de *aplicación judicial de la pena* también ostenta relevancia la idea de prevención general, en su vertiente positiva, pues con la imposición de la pena se demuestra la superioridad de la norma y la vigencia del Ordenamiento Jurídico. En este caso, sin embargo, no deberá obviarse un límite destacable: la pena no podrá sobrepasar nunca la culpabilidad del autor (único aspecto tomado por ROXIN de la teoría de la retribución). En algunos casos en esta fase puede también entrar en juego la teoría de la prevención especial, toda vez que el juez debe tener en cuenta las circunstancias del delincuente y su mayor o menor peligrosidad criminal. Por último, en fase de *ejecución de la pena*, se impone la idea de prevención especial, que viene a identificarse con la idea de “resocialización” del sujeto⁹⁰⁰. Coincidimos con ROXIN en que el punto de partida de toda teoría defendible en la actualidad debe basarse en un entendimiento del fin de la pena de tipo preventivo⁹⁰¹. Adjudicamos al Derecho penal la función prioritaria de protección de los bienes jurídicos más importantes contra los ataques más intolerables. En esa tarea, el fin

reflexión sobre las teorías de la pena (fines de la pena) pone de relieve que su esencia no se puede reducir a un único punto de vista, con exclusión de los restantes, o, dicho de otra forma, que el fundamento de la pena entraña una realidad compleja”. Dentro de estas teorías, y entre muchas otras, cobró fuerza la tesis defendida por ROXIN en Alemania, denominada “teoría dialéctica de la unión” (ROXIN, *Derecho penal. Parte general...* cit., pp. 81 y ss.). En nuestro país esta teoría ha sido acogida, si bien con innumerables matices, por entre otros: MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., pp. 90 – 91, y pp. 98 – 99; y MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general*, cit., pp. 50 y ss. Estudian esta teoría, v. gr.: CUELLO CONTRERAS, *El Derecho penal español, parte general. Nociones introductorias...* cit., pp. 113 y ss.; LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho penal, parte general*, cit., pp. 103 – 106; y GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, *Introducción al Derecho penal. Instituciones, fundamentos y tendencias...* cit., pp. 309 y ss. También elabora un estudio sobre las distintas teorías de la pena, y termina por adoptar la teoría de ROXIN (con matices): OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: *Sobre el concepto del Derecho penal*, Ed. Sección de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1981, pp. 200 y ss. En particular, sobre el papel de la prevención general positiva en la tesis de ROXIN, resulta de especial interés la obra de: PÉREZ MANZANO, M.: *Culpabilidad y prevención: las teorías de la prevención general positiva en la fundamentación de la imputación subjetiva y de la pena*, Ed. Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1986, pp. 264 y ss. Vid. tb. sobre ello: MARTÍN LORENZO, M.: *La exculpación penal. Bases para una atribución legítima de responsabilidad penal*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 97 y ss.

⁹⁰⁰ Ampliamente: ROXIN, *Derecho penal. Parte general...* cit., pp. 81 y ss.

⁹⁰¹ ROXIN, *Derecho penal. Parte general...* cit., p. 95.

perseguido por la pena debe orientarse a dicha protección, por lo que las finalidades sólo podrán ser de tipo *preventivo*. Por tanto hoy puede decirse, como resume ROXIN, que la pena sirve tanto a los fines de prevención general, como a los fines de prevención especial⁹⁰². Y como reconoce GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, en el contexto del sistema constitucional español tiene cabida perfectamente la tesis expuesta por ROXIN⁹⁰³.

En conclusión, para el estudio de esta línea de fundamentación partiremos aquí de que la pena tiene distintos fines que, no obstante, se reconducen por lo general a la idea de *prevención*. Puede afirmarse entonces que la pena tiene (a) una función de *prevención general*, que no sólo debe entenderse en sentido negativo, como fórmula intimidatoria e inhibidora de la tendencia a delinquir, sino también en sentido positivo, como modo de lograr la vigencia de la norma y el respeto por el Ordenamiento, y (b) una función de *prevención especial*, que pretende la no – reincidencia de aquél sujeto que ya ha cometido un delito (fin que, identificado con la resocialización, se pone de manifiesto en nuestra Constitución: art. 25,2⁹⁰⁴).

4.2. La regularización como mecanismo de salvaguarda de los fines de la pena. Menor necesidad de sanción penal.

Un importante sector de la doctrina sostiene que la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social (así como su homóloga en el delito de fraude contra la Hacienda Pública) posee un fundamento penal explicable en atención a los fines de la pena y a la menor necesidad de sanción que se deriva con este comportamiento

⁹⁰² Ibídem., p. 103.

⁹⁰³ GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, *Introducción al Derecho penal. Instituciones, fundamentos y tendencias del Derecho penal*, Vol. I, cit., p. 318.

⁹⁰⁴ El art. 25,2 CE. reza lo siguiente: “las penas privativas de libertad y las medidas de seguridad estarán orientadas hacia la reeducación y reinserción social y no podrán consistir en trabajos forzados. El condenado a pena de prisión que estuviere cumpliendo la misma gozará de los derechos fundamentales de este Capítulo, a excepción de los que se vean expresamente limitados por el contenido del fallo condenatorio, el sentido de la pena y la Ley penitenciaria. En todo caso, tendrá derecho a un trabajo remunerado y a los beneficios correspondientes de la Seguridad Social, así como al acceso a la cultura y al desarrollo integral de su personalidad”.

postdelictivo⁹⁰⁵. Como expone BRANDÁRIZ GARCÍA “la anulación de pena se basa en la significativa reducción de las necesidades preventivo – generales y preventivo – especiales de sancionar al sujeto que se da cuando éste, llevando a cabo un comportamiento de regularización voluntaria, ha reparado el menoscabo causado al objeto jurídico de protección, poniendo de manifiesto un cierto ‘retorno a la legalidad’”⁹⁰⁶. No obstante, dentro de esta doctrina mayoritaria pueden encontrarse algunas discrepancias: mientras que algunos ponen el énfasis en razones preventivo – generales, otros prefieren identificar la razón de la impunidad primordialmente en razones preventivo – especiales⁹⁰⁷.

Por un lado, se entiende que con la regularización disminuye la necesidad de pena en atención a los fines preventivo – generales de la misma. En primer lugar, en lo que se refiere a la *prevención general positiva*, se aduce que con el comportamiento postdelictivo reparador del sujeto se genera un efecto positivo para la colectividad, reafirmandose la vigencia social de la norma y el respeto por el Ordenamiento

⁹⁰⁵ En este sentido: BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 31 y ss.; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 664 y ss.; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 73; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 124 y ss.; El Mismo, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., pp. 690 – 691; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., pp. 247 y ss.; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria...* cit., pp. 292 y ss.; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización...* cit., p. 76; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit. p. 331; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 184 – 185; FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria...* cit., p. 54; GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 578 y ss.; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 136 y ss.; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), *Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., pp. 211 – 212; y El Mismo, en García – Tizón López / Cancer Minchot / Pereña Pinedo, et. al (dirs.), *Bal Francés / Brezmes Martínez de Villarreal / Pereña Pinedo (coords.), La regularización fiscal del artículo 305,4 del Código Penal como causa de exención de responsabilidad criminal*, cit., pp. 200 y ss..

⁹⁰⁶ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 31 – 32; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 664; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 73. Ya antes se pronunció en igual sentido: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 126; y El Mismo, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., pp. 690 – 691. De la misma opinión: PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), *Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 211; y El Mismo, en García – Tizón López / Cancer Minchot / Pereña Pinedo, et. al. (dirs.), *Bal Francés / Brezmes Martínez de Villarreal / Pereña Pinedo (coords.), La regularización fiscal del artículo 305,4 del Código Penal como causa de exención de responsabilidad criminal*, cit., p. 201.

⁹⁰⁷ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 248.

Jurídico⁹⁰⁸. En segundo lugar, en lo que se refiere a la *prevención general negativa*, la reparación llevada a cabo mediante la regularización refuerza la vigencia intimidatoria de la norma cara a otros potenciales defraudadores, que además observarán que quien no regulariza su situación a tiempo tendrá que soportar el castigo penal⁹⁰⁹.

Por otro lado, se señala que con la regularización también disminuye la necesidad de imponer sanción penal desde la óptica *preventivo – especial*, pues cuando el sujeto inicialmente defraudador regulariza su situación antes de que operen las causas de bloqueo legalmente previstas se pone de manifiesto la *autorresocialización* del mismo, demostrándose una voluntad restauradora del Ordenamiento Jurídico y de retorno al círculo de lo permitido por éste, además de una limitada peligrosidad del infractor⁹¹⁰.

⁹⁰⁸ En este sentido, v. gr.: BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 33; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 74; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 126; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 255; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 293; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, pp. 76 – 77; GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 580 – 581; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 185; FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena... cit.*, p. 54; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancr Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria, cit.*, p. 211; y El Mismo, en García – Tizón López / Cancr Minchot / Pereña Pinedo, et. al. (dirs.), Bal Francés / Brezmes Martínez de Villarreal / Pereña Pinedo (coords.), *La regularización fiscal del artículo 305,4 del Código Penal como causa de exención de responsabilidad criminal, cit.*, p. 201. Aún desde una fundamentación prioritariamente fiscal, también consideran que disminuye la necesidad preventivo – general (positiva) de aplicación de la pena: DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...cit.* p. 263. Por su parte, desde una férrea defensa de la visión preventivo – general positiva, CUELLO CONTRERAS, *El Derecho penal español, parte general. Nociones introductorias... cit.*, pp. 136 – 137, entiende que tal modelo es lo suficientemente maduro para no necesitar que los castigos sean la vía de actualización de las normas sociales. Así expresa este autor: “de la misma manera que un Derecho penal necesitado de castigar y de ejecutar los castigos se corresponde con un modelo de sociedad paralelo al del niño que entiende que debe respetar las normas no sólo porque está amenazada su infracción con castigos, deberá ser sustituido por un Derecho penal que entienda que las normas deben ser respetadas porque son útiles para la paz social, que ya no requerirá inexorablemente que a la infracción siga el castigo si existen buenas razones para sustituir el castigo por otra medida más útil, sin que con ello se altere la conciencia social de que las normas siguen vigentes y van a ser respetadas en lo sucesivo”. A juicio de CUELLO CONTRERAS, es precisamente la teoría de la prevención – general positiva la que puede abrir la puerta a la adopción de determinadas medidas alternativas a la pena tradicional como, por ejemplo, la reparación del daño.

⁹⁰⁹ En este sentido, v. gr.: BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 33; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 74; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 255 – 256; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 293; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 77; y FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena... cit.*, p. 54,

⁹¹⁰ En este sentido, v. gr.: BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 32 – 33; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la*

Con la regularización se deriva, primero, un “pronóstico favorable de corrección hacia el futuro”, y segundo, una menor peligrosidad del sujeto, toda vez que éste “ha abandonado su contumaz posición hacia el injusto”⁹¹¹.

A pesar de reconocerse la existencia de una menor necesidad de pena derivada de los fines de la misma, algunos autores han querido poner de manifiesto una cierta relativización de esta línea argumental:

En primer lugar, se señala que la regularización exige la ejecución de un determinado comportamiento *normativamente voluntario*, esto es, se presume la voluntariedad para el caso de que el sujeto regularice su situación antes de que entren en escena las causas de cierre o de bloqueo. Se alerta así que el comportamiento reparador no tiene por qué ser siempre y en todo caso un comportamiento realmente voluntario, sino que puede producirse como resultado de un cálculo utilitario realizado por el defraudador. El sujeto puede decantarse por la regularización por motivos muy diferentes a la “voluntariedad”: conocimiento de una inminente apertura de investigación por vías alternativas a la notificación, alta probabilidad de descubrimiento, etc. Siendo esto así, según advierten algunos autores la perspectiva preventivo – especial basada en la *autorresocialización* del sujeto pudiera reducirse notablemente⁹¹².

Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit., pp. 73 – 74; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 126; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 251 y ss.; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, pp. 292 – 293; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 76; GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 580 – 581; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 211; El Mismo, en García – Tizón López / Cancer Minchot / Pereña Pinedo, et. al. (dirs.), Bal Francés / Brezmes Martínez de Villarreal / Pereña Pinedo (coords.), *La regularización fiscal del artículo 305,4 del Código Penal como causa de exención de responsabilidad criminal*, cit., p. 201; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena... cit.*, p. 54; y CHOCLÁN MONTALVO, *La excusa absolutoria de regularización tributaria*, cit., p. 10.

⁹¹¹ En estos términos: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 251 – 252; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, pp. 292 – 293.

⁹¹² BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 34. También IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 253 entiende que “no existe a priori un pronóstico absoluto de que el defraudador no reincidirá en el futuro”. Realizan esta crítica: GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., p. 199; NARVÁEZ BERMEJO, M. A.: *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 110; LOMBARDEO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 48; y OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización... cit.*, p. 1475. También sobre ello: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares /

Tampoco podría descartarse que con este modo de proceder se limite de forma importante la necesidad preventivo – general de pena, pues no podría afirmarse que tal comportamiento refuerce la confianza social en la norma y la vigencia de la misma (prevención general positiva), ni tampoco que con este modo de actuar quede salvaguardada la eficacia intimidatoria de la norma (prevención general negativa)⁹¹³. En este sentido, como advierte IGLESIAS RÍO analizando la cláusula en el delito fiscal, “se corre el peligro de que surja una desconfianza social en el Derecho penal tributario y de que se frustren las expectativas preventivo generales de los contribuyentes”⁹¹⁴. En esta línea de pensamiento se posiciona SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ quien, defendiendo una fundamentación de tipo fiscal, entiende que no es correcto afirmar, sin más, que la institución de la regularización quede fundamentada en la falta de *necesidad* de sancionar al sujeto que voluntariamente lleva a cabo tal comportamiento. Y ello porque aunque frecuentemente se vea disminuida la necesidad de pena, no siempre ello será así (por ejemplo: quien defraudó y luego regulariza porque gracias a su experiencia fiscal percibe que la Administración va a detectar el fraude). Para este autor tampoco siempre será predicable que el comportamiento postdelictivo produzca efectos deseables en referencia a la prevención general: el art. 307,3 CP. puede suponer una auténtica vía de escape para el defraudador, y puede fomentar el fraude si se percibe por éste que siempre le queda abierta la posibilidad de regularizar como último recurso para eludir la sanción penal⁹¹⁵. En opinión del autor, lo anterior conduce inexorablemente a asumir que el fundamento de la norma no radica en motivaciones propias del Derecho penal, sino en la presencia de intereses político – fiscales prevalentes, derivados del Derecho tributario. Como expresa SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ en referencia a la cláusula en el delito fiscal, “los fines del Derecho penal (razones de prevención general y especial) aconsejarían mantener la sanción, pero el derecho tributario (razones de eficiencia recaudatoria) se ha impuesto en la ponderación valorativa presente tras la

Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 580 – 581; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 139.

⁹¹³ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 34 – 35; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., pp. 256 – 257; y DELGADO GARCÍA, *El delito fiscal*, cit., p. 41. También sobre ello: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 580 – 581; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 139.

⁹¹⁴ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 257.

⁹¹⁵ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...* cit., pp. 149 – 150.

regularización. La disminución de la necesidad de sancionar deriva así del Ordenamiento tributario”⁹¹⁶. De ello se infiere la innecesariedad de acudir a la sanción penal, toda vez que el titular del bien jurídico ha optado por fomentar la vía del cumplimiento (aún fuera de tiempo)⁹¹⁷. En resumidas cuentas, y en palabras del autor: “si la necesidad de pena no llega a desaparecer, parece que habría motivos para mantener la pretensión de emplear el Derecho penal frente a los defraudadores. Sin embargo, entran en juego criterios de oportunidad para el sistema tributario y la recaudación. Estas razones llevan a que sea más oportuno dejar de sancionar, dentro de determinados requisitos, si con ello se favorece la recaudación. Dejar de sancionar a pesar de la necesidad de pena, podría verse contrarrestado al no tratarse de un delito que afecte de forma directa a derechos fundamentales, a los fundamentos mismos del orden social. En definitiva, se ha ponderado la disminución de la necesidad de pena y la oportunidad de ‘cumplimiento’ tributario y recaudación; ha prevalecido esta última”⁹¹⁸. Con apoyo en esta crítica podría decirse que si con la regularización no puede afirmarse una *total desaparición de la necesidad* de pena, sino a lo sumo una *menor necesidad* (toda vez que no es posible constatar fielmente que se salvaguarden *de forma completa* los fines preventivos de la misma) entonces desde la óptica de la fundamentación penal resulta criticable que el legislador prevea una total exención de responsabilidad y no una mera atenuación. Si se ha previsto una total exención, ello es porque los intereses político – fiscales han cobrado gran protagonismo en la cláusula de regularización.

Según la crítica expuesta, además, la expectativa de total impunidad que transmite el art. 307,3 CP. podría mover al sujeto a la defraudación, poniéndose en serio riesgo ciertos postulados y principios básicos del Derecho penal, como el carácter coactivo de las normas, la inquebrantabilidad del Ordenamiento o de los bienes jurídicos que deben resultar protegidos, y la obligatoriedad de perseguir delitos⁹¹⁹. En definitiva, como advierte SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, a la teoría de los fines de la pena podría

⁹¹⁶ Ibidem., pp. 164 y 166.

⁹¹⁷ Ibidem., p. 167.

⁹¹⁸ Ibidem., p. 170.

⁹¹⁹ Advierte sobre ello, v. gr.: BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 35.

objetársele que con la misma no se prevendrían delitos sino que, más bien, podrían generarse⁹²⁰.

Por otro lado, dado que la cláusula de regularización no se ha contentado con eximir la pena por el delito de defraudación cometido sino que ha ido más allá, liberando de pena también por determinados delitos instrumentales cometidos (falsedades e irregularidades contables), algunos autores entienden que no es posible explicar esta situación desde la óptica de los fines de la pena⁹²¹. MUÑOZ CONDE ha considerado excesiva esta ampliación de la exención a determinados delitos instrumentales al fraude. Según el autor, si en la práctica jurisdiccional la interpretación de este extremo de la norma no se limita, se podría llegar a una situación de “mayor eficacia recaudatoria, pero a costa de una mala y criticada política criminal”⁹²². Esta crítica, basada en la amplitud de los efectos de la regularización, alerta sobre el riesgo que supondría no fundamentar correctamente este extremo de la norma, que haría que determinados delitos de falsedad e irregularidades contables quedasen absurdamente privilegiados⁹²³.

Existe una última objeción a la fundamentación penal que está siendo analizada. Algunos autores advierten que de admitirse que en la cláusula de regularización se produce una reparación que, en atención a los fines preventivos de la pena (que quedarían en gran medida salvaguardados) y en atención a la menor necesidad de sanción penal que se deriva, conducen a la *total exención de responsabilidad penal*, no se entiende por qué no cabe esa misma posibilidad respecto de delitos de contenido patrimonial, como el hurto o la estafa, en los que también cabe la plena reparación de lo hurtado o estafado⁹²⁴. Como ilustrativamente recoge GÓMEZ PAVÓN, “es cierto que

⁹²⁰ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 178.

⁹²¹ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal, cit.*, pp. 199 – 200.

⁹²² MUÑOZ CONDE, *Derecho penal, parte especial, (18ª edición), cit.*, pp. 1062 – 1063.

⁹²³ En este sentido advierten, entre otros: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 144; GÓMEZ RIVERO, *El fraude de subvenciones, cit.*, pp. 299 y ss.; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos... cit.*, pp. 451 y ss.; y FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, p. 219.

⁹²⁴ Realizan esta advertencia, entre otros: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 580 – 581; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 139; DOPICO GÓMEZ – ALLER, *La reforma del Derecho penal tributario... cit.*, pp. 14 – 15; TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención... cit.*, p. 4; GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal, cit.*, pp. 199 – 200; SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho penal, parte especial III... cit.*, p. 120; y MORILLAS CUEVA, L.: en

una vez regularizada la situación ante la Seguridad Social puede pensarse que la norma ha cumplido con su finalidad de prevención general, haciendo prevalecer el cumplimiento del ordenamiento, como también que la regularización ha satisfecho las necesidades de prevención especial con respecto al autor y que, por tanto, la pena deviene no necesaria. Pero esto podría predicarse al menos de todos los delitos con un contenido patrimonial como parte de la doctrina sostiene en relación con el delito de defraudación a la Seguridad Social; no se ve la razón por la cual reparar el perjuicio causado en este delito o en el fiscal deba merecer la no imposición de la pena, excluyendo, además, cualquier otra consecuencia, y en el resto de los delitos patrimoniales el mismo comportamiento puede, en su caso, atenuar la responsabilidad penal y la pena, pero no hacerla desaparecer⁹²⁵. También FERRÉ OLIVÉ ha puesto de manifiesto esta situación en relación con la regularización y el fraude fiscal: “lo que se pone en evidencia es un tratamiento diferenciado del delincuente tributario, que puede solventar sus responsabilidades penales mediante una *regularización*, del resto de los que cometen los delitos en el Código Penal que una vez consumados, solo pueden aspirar a una atenuación de pena en casos muy limitados”⁹²⁶.

Dado lo anterior el instituto de la regularización, desde la óptica jurídico – penal, quedaría absurdamente privilegiado respecto de estos delitos en los que la reparación, de *lege data*, tan solo puede dar lugar a una atenuante por la vía de la circunstancia genérica del art. 21,5º CP. Ello genera una situación que pudiera desbordar los límites del principio de igualdad, pues ante idénticas posibilidades solo se permitiría acceder a la impunidad a los defraudadores en los delitos contra la Hacienda Pública, Seguridad Social, y fraude de subvenciones (en los que está prevista la cláusula de regularización),

Morillas Cueva, L. (coord.), Del Rosal Blasco, B., González Rus, J. J., Peris Riera, J., et. al., VV. AA., *Sistema de Derecho penal español, parte especial*, Ed. Dykinson, Madrid, 2011, p. 656. Cabe dejar apuntado que en otros países, como Austria, la reparación hace posible el completo levantamiento de pena en prácticamente todos los delitos considerados contra el patrimonio, siempre que no medie violencia ni intimidación. A este respecto, cfr.: BURGSTALLER, M.: “La diversidad de la reparación penal a la luz del Derecho austriaco”, en Asua Batarrita, A., Garro Carrera, E. (eds.), *Hechos postdelictivos y sistema de individualización de la pena*, Ed. Universidad del País Vasco, Bilbao, 2009, pp. 71 – 72. Como señala el autor, para ello es siempre necesario dar cumplimiento a tres requisitos: (1) reparar el daño por completo, (2) reparar en tiempo oportuno, y (3) que la reparación se produzca sin que el infractor haya sido forzado para ello (voluntariedad).

⁹²⁵ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 580 – 581; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 139.

⁹²⁶ FERRÉ OLIVÉ: *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., p. 52.

pero no así en otros de contenido patrimonial, lo que supondría un agravio comparativo respecto de estos últimos⁹²⁷. Si esto es así, en opinión de SÁNCHEZ TOMÁS “la conclusión es un inexplicable favorecimiento del arrepentimiento activo”. A juicio de este autor “si tan evidente es la necesidad político – criminal de exención cuando se dan estas circunstancias lo lógico es hacerla extensiva a todos los tipos. Lo contrario produce unas disfunciones difíciles de solventar en torno al fundamento de esta exención, que no resulta sino una regulación de emergencia, en este caso privilegiante, dentro del CP.”⁹²⁸. También GARCÍA PÉREZ entiende que con la regularización nos encontramos ante un supuesto singular en el seno del Código Penal “sin que se llegue a comprender por qué no recibe el mismo tratamiento, por ejemplo, el que devuelve voluntariamente el dinero estafado”⁹²⁹.

Al no resultar explicable lo anterior en atención a razonamientos de índole penal se aduce que en este extremo de la norma debiera afirmarse la primacía de un interés político – fiscal, con base en el cual se ofrecería la total exención de pena dirigida a hacer efectivo el cobro de las cuotas adeudadas⁹³⁰. La razón de la completa impunidad estribaría así en un interés recaudatorio y puramente fiscal, sin que resulte explicable con apoyo en postulados propios del Derecho penal. Como expone TIRADO ESTRADA, la total exención que se produce por medio de la regularización en este tipo de delitos cuanto menos hace que se propicien serias dudas sobre la legitimidad de la

⁹²⁷ En estos términos: MORILLAS CUEVA, en Morillas Cueva (coord.), VV. AA., *Sistema de Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 656, quien entiende que a pesar de que puedan existir “sólidas razones político – criminales” para la aceptación de la cláusula de regularización en el Código Penal, no obstante su presencia puede entenderse como un agravio comparativo respecto a otros delitos como, por ejemplo, los de carácter patrimonial.

⁹²⁸ SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho penal, parte especial III... cit.*, p. 120.

⁹²⁹ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal, cit.*, pp. 199 – 200. El autor pone además el ejemplo del art. 340 del Código Penal, que en los delitos relativos a la ordenación del territorio y el urbanismo, la protección del patrimonio histórico y el medio ambiente, sólo prevé una atenuación de la pena para el caso en que el sujeto proceda a reparar el daño. Reza el art. 340 CP.: “si el culpable de cualquiera de los hechos tipificados en este Título hubiera procedido voluntariamente a reparar el daño causado, los Jueces y Tribunales le impondrán la pena inferior en grado a las respectivamente previstas”.

⁹³⁰ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal, cit.*, p. 200. Por su parte, otros autores entienden que en realidad la total exención de pena por regularización hace que este instituto se configure como una prórroga para el cumplimiento de un derecho de crédito, prórroga que ofrecería el Estado y que conduciría a afirmar una auténtica primacía de intereses político – fiscales sobre intereses puramente penales (vid.: DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo, cit.*, pp. 89 y 331. Comparte esta opinión, si bien alertando sobre la importancia de la distinción entre *motivos* o *finalidad* perseguida por el legislador con la regularización, y el auténtico *fundamento* que deba tener esta norma: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 127 – 128).

“sumisión de la política criminal a la eficacia recaudatoria”⁹³¹. Otros autores, como GÓMEZ PAVÓN, sin afirmar una relación de primacía de la fundamentación político – fiscal o recaudacionista respecto del fundamento penal, reconocen que este extremo de la norma, eximiendo plenamente de responsabilidad penal al sujeto regularizador, conduce a afirmar que en esta institución también subyace una fundamentación de corte fiscal⁹³².

Sin embargo, todo este conjunto de matices, a pesar de su importancia, no tienen porqué suponer una relativización de la norma penal, pues como dijimos el fundamento y razón de ser de la norma del art. 307,3 CP. no resulta explicable tan sólo en atención a los fines de la pena y a la menor necesidad de sanción que de ello se deriva, sino que además estos postulados han de acompañarse de otras razones que lo sustenten. Una esas razones, como expusimos en el apartado anterior de esta investigación, se apoya en la existencia de un interés político – criminal del Estado en lograr, por medio de este mecanismo, una efectiva reparación de los intereses de la Seguridad Social y el resarcimiento del daño causado. En este sentido coincidimos con BRANDÁRIZ GARCÍA cuando alerta sobre la comprensión dogmática exclusivamente mecanicista que puede derivarse de la toma en consideración de la teoría de los fines de la pena como fundamento único de la figura, lo que resulta “apenas permeable a la saludable presencia de circunstancias de carácter postdelictivo que condicionen la sanción por razones político – criminales”⁹³³. De este modo, como pone de manifiesto IGLESIAS RÍO, las tensiones apuntadas desaparecen si se ponderan equilibradamente las consideraciones pragmáticas de conseguir una deseable recaudación fiscal sin sacrificar los principios propios del orden penal en un Estado democrático de Derecho como el nuestro⁹³⁴. La solución pasa, como decimos, por lograr una fundamentación en la que los presupuestos y consecuencias derivadas del comportamiento postdelictivo resulten suficientemente fundamentados en clave político – criminal⁹³⁵. Y, a nuestro juicio, esa

⁹³¹ TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención...* cit., p. 4.

⁹³² GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 581; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 139.

⁹³³ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 35.

⁹³⁴ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., pp. 249 – 250.

⁹³⁵ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 35. Comparte esta opinión SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...* cit.,

solución se cumple en el art. 307,3 CP. acompañando a la teoría de los fines de la pena de un fundamento reparador de corte político – criminal consistente en la búsqueda de una efectiva satisfacción de los intereses de la víctima Seguridad Social, en los términos defendidos *supra* en esta investigación.

En respuesta a la primera crítica apuntada debe señalarse que a los efectos del art. 307,3 CP., y teniendo en cuenta lo sumamente difícil de comprobar fehacientemente un verdadero arrepentimiento del sujeto, la ley opta por normativizar la voluntariedad que debe exigirse para acceder a la exención de pena por medio de esta reparación, presumiendo como voluntario aquél comportamiento del sujeto ejecutado con anterioridad al surgimiento de alguna de las "causas de bloqueo" legalmente previstas. Por mucho que subjetivamente sea difícil comprobar que el sujeto regularizó su situación movido por un auténtico arrepentimiento voluntario (algo que, insistimos, la norma no exige), lo que no puede en modo alguno obviarse es que desde el punto de vista objetivo tal actuación es voluntaria, con independencia del móvil del autor, y, sobre todo, que tal actuación regularizadora ha transparentado la situación irregular anterior, por lo que es totalmente lícito seguir afirmando que con este comportamiento postdelictivo se contribuya a evitar la reincidencia e incluso, de una u otra forma, a conseguir la *resocialización* del sujeto⁹³⁶. Cuestión que, por lo demás, acontece de igual forma en el actual art. 21,5º CP., como circunstancia atenuante de la responsabilidad criminal, en que se ha pasado a exigir una *reparación efectiva* y no un auténtico *arrepentimiento voluntario* (como establecía el antiguo 9,9 CP.)⁹³⁷. Como señala DE VICENTE REMESAL, lo decisivo es la actitud del sujeto ante el Ordenamiento Jurídico, esto es, su desprecio o indiferencia ante el reconocimiento, aún tardío, del valor de los bienes jurídicos atacados por el mismo⁹³⁸. De este modo la regularización

pp. 167 y 180, negando el riesgo de relativización de la norma penal siempre que la regularización mantenga sus contornos penales, lo que a juicio del autor acontece, toda vez que los beneficiosos efectos de esta institución se supeditan a que el comportamiento se realice siempre sin requerimiento previo, lo que impide entender que la regularización suponga una *licencia para defraudar*. También IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 249, considera que las tensiones apuntadas se resuelven acudiendo a sólidos argumentos político – criminales.

⁹³⁶ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 253; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 293; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 76.

⁹³⁷ Cfr.: FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena... cit.*, pp. 54 – 55.

⁹³⁸ DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo, cit.*, p. 378.

posee un significado fundamental en tanto demuestra un reconocimiento de los bienes jurídicos violados, por lo que supone una anticipación de la resocialización perseguida por la pena. Se salvaguarda así la función preventivo – especial del Derecho penal. Por lo que respecta a la prevención – general, no puede obviarse que a ojos de la sociedad debe tenerse en cuenta el conjunto del comportamiento, delictivo y postdelictivo, del sujeto defraudador, pues como advierte DE VICENTE REMESAL “la valoración de la nocividad social que se deriva del juicio sobre la gravedad de las consecuencias del hecho no se limita al momento de la consumación del delito, sino que se extiende más allá de éste”⁹³⁹. Siendo ello así, puede seguir afirmándose que con la regularización se pone de manifiesto un regreso a la legalidad que “no merma la capacidad inhibitoria ni una desconfianza de la población en la vigencia de la norma”⁹⁴⁰. Parece que, cuanto menos, la necesidad de pena en atención a los fines de ésta disminuye.

Pero además, como pone de manifiesto otro sector de la doctrina, la menor necesidad de pena derivada de los fines de la misma ha de ponerse en relación con principios propios del sistema penal que conducen al establecimiento de figuras como la regularización en el Código Penal. Así, como advierte IGLESIAS RÍO, el principio de subsidiariedad y de *ultima ratio*, propios y esenciales en el Derecho penal actual, no pueden dejar de tenerse en cuenta en el instituto de la regularización, que pone de relieve la idea de participación en un Derecho penal mínimo y conduce a la conclusión de descriminalizar todas aquellas conductas que no necesiten estrictamente un control penal; de lo contrario, con una permanente expansión del Derecho penal se llegaría a una efectiva erosión de la validez, la eficacia y la confianza ciudadana en el Derecho. Como señala este autor, “sólo los comportamientos auténticamente merecedores de pena por ser socialmente dañinos contra valores elementales pueden ser captados por el Derecho penal y respetarán el principio de necesidad, de intervención mínima y, ligado valorativamente a ellos, de proporcionalidad”⁹⁴¹. También FARALDO CABANA opta por una combinación de la teoría de los fines de la pena con los principios de *ultima ratio* e intervención mínima, lo que a su juicio justifica la idea de renuncia de pena en

⁹³⁹ Ibídem., p. 363.

⁹⁴⁰ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 257.

⁹⁴¹ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 259 – 260; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, pp. 291 – 292. Sobre la incidencia de la *ultima ratio* penal en esta figura también se pronuncia: TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención... cit.*, pp. 4 – 5.

instituciones como esta⁹⁴². Si la pena se concibe como un *mal necesario*, cuando ésta no sea absolutamente necesaria (en atención a los fines de la misma), teniendo en cuenta los principios de subsidiariedad y *ultima ratio*, el recurso a la misma ya no estará justificado, debiendo el Derecho penal dar un paso atrás retirando la punición de la conducta⁹⁴³. De cualquier forma, debe advertirse que cuando se lleva a cabo la regularización tras la defraudación a la Seguridad Social, el Ordenamiento Jurídico no deja de responder de modo absoluto ante la infracción cometida inicialmente: debemos recordar que, a pesar de que se retire la sanción penal, subsiste la sanción administrativa, que a lo sumo se verá reducida a un 50 % de su importe en caso de conformidad prestada por el infractor, tal como reza el art. 31,4 LGSS. *in fine*: “[...] Las sanciones por infracciones propuestas en dichas actas de infracción se reducirán automáticamente al 50 % de su cuantía, si el infractor diese su conformidad a la liquidación practicada ingresando su importe en el plazo señalado en el apartado 3”. Ello implica que, a pesar de que por razones político – criminales y de menor necesidad de pena el principio de subsidiariedad aconseje retirar la sanción en sede penal, el Ordenamiento sigue respondiendo ante el infractor con la imposición de sanciones administrativas. De este modo, no puede hablarse en puridad de un sentimiento de total y completa impunidad hacia quien regulariza su situación.

En lo que concierne a la crítica sobre la amplitud de la cláusula, que permite *de facto* quedar libre de pena por los delitos de falsedad e irregularidades contables instrumentales al delito de defraudación⁹⁴⁴, creemos que es posible interpretar esta disposición de tal forma que se mueva, todavía, dentro de los límites del Derecho penal. En efecto, a priori no parece posible afirmar que con la regularización desaparezca también la necesidad de pena respecto de delitos ajenos e independientes a ésta. Por esta razón, como acertadamente indica MUÑOZ CONDE, la exoneración de responsabilidad penal respecto de los delitos de falsedad e irregularidades contables sólo debe resultar admisible en la medida en que éstos “carezcan de autonomía punitiva” frente al delito

⁹⁴² FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos...* cit., p. 147. Una posición aproximada, si bien en relación con el instituto del desistimiento de la tentativa, es mantenida por: MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal*, cit., pp. 64 – 68 (obviamente con todos los matices derivados al tener en cuenta que en el desistimiento aún no existe un delito consumado, lo que sí acontece en el supuesto de la regularización).

⁹⁴³ En este sentido, vid.: FALCÓN Y TELLA, M. J., FALCÓN Y TELLA, F., *Fundamento y finalidad de la sanción: ¿un derecho a castigar?*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2005, p. 121.

⁹⁴⁴ Sobre la concreta naturaleza jurídica que ostentaría este extremo normativo tras la reforma operada por LO. 7/2012, nos referiremos en el capítulo quinto de esta investigación (vid. infra capítulo V).

contra la Seguridad Social⁹⁴⁵. También BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, en exclusiva referencia al art. 307 CP., consideran absolutamente necesario “restringir el alcance de la cláusula tanto como sea posible”⁹⁴⁶. Si se lleva a cabo una interpretación restrictiva del precepto, como la que defienden estos autores, y además esta interpretación se combina con una fundamentación de corte político – criminal, creemos que esta vertiente del precepto queda suficientemente explicada desde el punto de vista penal. De esta forma: (1) debe interpretarse restrictivamente el precepto, y entender que los delitos de falsedad e irregularidades contables sólo se beneficiarán de la impunidad cuando carezcan de autonomía punitiva respecto de la defraudación, esto es, cuando sean *totalmente* instrumentales o mediales al fraude, de tal manera que pueda decirse que forman parte de éste. Para que estos delitos no queden absurdamente privilegiados desde un punto de vista penal, la anterior interpretación se revela como el camino correcto: si se entiende que tales delitos son *puramente* instrumentales al delito de defraudación, podremos decir que forman parte del mismo delito de defraudación, siendo necesarios y adhesivos a éste; esta relación delictual permite entender que tales actuaciones son parte de la propia defraudación, pues se ejecutan *para* ella, *como forma* de ella. De esta manera, cuando el sujeto regulariza su situación fraudulenta, compensa el conjunto delictivo ejecutado, esto es, la defraudación comprensiva de determinadas falsedades o irregularidades contables que forman parte de la misma, puesto que se llevaron a cabo, no con autonomía punitiva, sino como parte (incluso como “parte necesaria”) de la propia defraudación. En definitiva, como advierte GÓMEZ PAVÓN, estos delitos deben encontrarse “en relación de medio a fin con la defraudación”, y haberse realizado exclusivamente para la misma⁹⁴⁷. Y por otro lado (2), a la fundamentación penal pura (o jurídico – penal) se le debe acompañar de otro de los pilares fundadores que ya explicamos líneas atrás: el interés político – criminal

⁹⁴⁵ MUÑOZ CONDE, *Derecho penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 19ª edición, completamente revisada y puesta al día, Valencia, 2013, p. 972. Se hacen con este pensamiento también: BAJO FERNÁNDEZ, M., BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho penal económico*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, 2ª edición, Madrid, 2010, pp. 323 – 324; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., pp. 146 – 147; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 94; y PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit. p. 230.

⁹⁴⁶ BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal del trabajo*, cit., p. 188.

⁹⁴⁷ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 602; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 160.

del Estado en lograr la reparación y satisfacción de la víctima mediante la articulación del 307,3 CP. Si se afirma la existencia de dicho interés, y a nuestro juicio es innegable que ha de afirmarse, entonces parece del todo lógico que se deje libre de pena, en supuestos de regularización, también por los concretos delitos instrumentales: si se trata de lograr la reparación de la víctima, y en el delito contra la Seguridad Social el único modo es el cumplimiento de las obligaciones de cotización inicialmente incumplido, resulta coherente el establecimiento de esta amplitud, pues de no proclamarse la impunidad de tales delitos mediales no se estaría fomentando la reparación, toda vez que el sujeto, con la regularización, se vería obligado a autodeclararse culpable de los delitos de falsedad e irregularidades cometidos. Es obvio que lo anterior contraviene el interés político – criminal del Estado, pues si ello es así, el sujeto, en definitiva, no repararía la situación de la víctima, no regularizaría, sabedor de que se le aplicará sanción penal por determinados actos instrumentales al fraude (preferiría correr el riesgo y permanecer en la ilegalidad, a reparar voluntariamente su situación, que le acarrearía una segura sanción penal por ciertos delitos medialmente cometidos). Por ello MORALES PRATS afirma que en este aspecto concreto la regularización “viene presidida por criterios utilitaristas, de corte político – criminal, que se han antepuesto a criterios dogmáticos”. La previsión de esta cláusula viene presidida por un argumento hermenéutico *a fortiori*: quien puede lo más, puede lo menos; si la regularización puede lo más, exonerar de responsabilidad penal por el delito de defraudación, también debe poder lo menos, dejar libre de pena por los delitos puramente instrumentales llevados a cabo⁹⁴⁸. Y ello porque, como advierte el autor últimamente citado, “si la norma penal

⁹⁴⁸ Los autores que admiten sin género de dudas la tentativa en el delito de defraudación a la Seguridad Social advierten sobre una cierta incongruencia que de *lege data* pudiera producirse al hilo de esta cuestión. Estos autores señalan que si bien el art. 307,3 CP. permite la exención de pena por el delito de defraudación y por las falsedades e irregularidades contables instrumentales a éste, no ocurre lo mismo en caso de desistimiento voluntario de la tentativa, en que el art. 16,2 CP. expresamente indica que “quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado quien evite voluntariamente la consumación del delito [...] sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados si éstos fueren ya constitutivos de delito”. Para este sector, la anterior situación puede producir consecuencias ciertamente absurdas en la práctica, sumamente paradójicas: la regularización del art. 307,3 CP. exoneraría de responsabilidad penal tanto por el delito consumado de defraudación como por los instrumentales de falsedad e irregularidades contables, mientras que el desistimiento del art. 16,2 CP. sólo exoneraría de responsabilidad penal por el delito en fase de tentativa, dejando subsistente la responsabilidad para el caso de que el resto de delitos ya ejecutados fuesen constitutivos de infracción penal (tentativa cualificada). Ello, a juicio de esta doctrina, genera una situación cuanto menos alarmante: si la defraudación a la Seguridad Social se queda en grado de tentativa, no será castigada pero sí se sancionarán las posibles falsedades instrumentales e irregularidades ya ejecutadas. Por el contrario, si el delito se consuma y después se regulariza, desaparecerá tanto la pena por el delito de defraudación como la sanción por estos delitos instrumentales. En opinión de estos autores, si se quiere evitar esta situación en la que se eximiría de responsabilidad por lo más grave y subsistiría la misma por actos más leves, entonces sería oportuno que la figura de la regularización se refiriese también a los supuestos de

lanza un mensaje para alentar la regularización voluntaria, la eficacia de tal medida puede verse seriamente comprometida si la exoneración de responsabilidad criminal no alcanza también a las falsedades instrumentales que, de forma inexorable suelen preceder a la defraudación tributaria o a la Seguridad Social con numerosísima frecuencia⁹⁴⁹.

Por último, respecto de la crítica final realizada por algunos autores, debemos analizar por qué el legislador proclama la total exención de responsabilidad penal en el delito de defraudación a la Seguridad Social (y también en los delitos fiscal y de fraude de subvenciones) y no así en otros como el hurto o la estafa, u otros ilícitos penales de carácter patrimonial⁹⁵⁰. Según este sector, un fundamento penal no sería capaz de explicar este extremo de la norma: si también en otros delitos, de carácter patrimonial, es posible afirmar la reparación del daño y consecuentemente la ausencia o disminución de la necesidad de pena, como ocurre con la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, y en los primeros solo se puede acceder (a lo sumo) a una atenuación de la pena por vía del art. 21,5º CP., mientras que en éste último se permite

desistimiento en la tentativa (ampliando sus efectos). En este sentido se pronuncian, v. gr.: PEDREIRA GONZÁLEZ, en Álvarez García (dir.), Álvarez García, Manjón – Cabeza Olmeda, Ventura Püschel, (coords.), *El perfeccionamiento de la tipicidad... cit.*, p. 611; GÓMEZ RIVERO, *El fraude de subvenciones, cit.*, pp. 351 y ss.; FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, pp. 219 – 220; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 198 y ss. (éste último autor entiende que de *lege data* sólo es posible subsanar esta deficiencia acudiendo a la analogía y aplicando la norma también a los casos de tentativa). No obstante debemos advertir sobre la existencia de la Disposición Final 5ª de la LO. 10/1995 (que será objeto de análisis en el capítulo V de este trabajo), que extiende la anulación de pena a las irregularidades contables y falsedades de carácter instrumental “aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas” en el art. 307 CP., lo que según algún autor (vid.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 204 y ss) haría extensible la anulación de pena a estos delitos instrumentales en supuestos en que el fraude no ha llegado a consumarse (todo ello, claro está, desde la consideración del delito como patrimonial, y de la cuantía como resultado típico, cuestiones que nosotros no compartimos, como venimos diciendo). Sin embargo, resulta cuanto menos discutible que el delito de defraudación del art. 307 CP. admita la posibilidad de tentativa, máxime cuando hemos defendido que se trata de un delito de mera actividad (aunque en ocasiones en este tipo de delitos resulte posible la tentativa). Sobre esta discusión, no obstante, volveremos en el capítulo V del presente trabajo de investigación.

⁹⁴⁹ MORALES PRATS, en Aragonés Beltrán (coord.), Abril Abadín, Aragonés Beltrán, Bañeres Santos, et. al., *Los efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 95.

⁹⁵⁰ Vid.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 580 – 581; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 139; TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención... cit.*, p. 4; GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal, cit.*, pp. 199 – 200; SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho penal, parte especial III... cit.*, p. 120; y MORILLAS CUEVA, en Morillas Cueva, (coord.), VV. AA., *Sistema de Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 656.

acceder a la completa impunidad, nos encontramos ante una situación de patente desigualdad y ante un absurdo privilegio de determinados tipos penales frente a otros, que solo podrían resultar explicados y fundamentados desde la óptica de intereses político – fiscales, haciendo imposible preconizar una fundamentación penal en este punto.

A nuestro modo de ver, sin embargo, también esta crítica puede neutralizarse con una fundamentación de la cláusula que todavía se mueva dentro del círculo del Derecho penal sin necesidad de acudir, como hacen estos autores, a un fundamento de corte político – fiscal. Para ello, el punto de partida consiste en analizar si realmente para el Derecho penal los delitos de carácter patrimonial son iguales y equiparables a los delitos de defraudación previstos en el Título XIV del Libro II del Código Penal o si, en cambio, en éstos últimos hay *algo más* que posibilite un tratamiento diferenciado respecto de los primeros. Si llegamos a la conclusión de que entre estas figuras hay diferencias de peso, sobre todo en lo que respecta al objeto de protección, podrá quedar justificado un tratamiento desigual, toda vez que las situaciones a regular ya no serían iguales, sin que pueda hablarse de “absurdo privilegio” desde un punto de vista penal.

Como ya expusimos en un apartado anterior de esta investigación, en el instituto de la regularización, así como en la genérica atenuante de reparación del art. 21,5º CP., subyace un fundamento de corte político – criminal identificado en el interés del Estado en satisfacer los intereses de la víctima (que en el caso del art. 307 CP. se identifica con la Seguridad Social). La existencia de razones político – criminales, como expusimos, en nada impedía seguir propugnando una fundamentación de tipo penal, toda vez que la política – criminal ha de considerarse parte integrante del Derecho penal (lo que, además, se pone de manifiesto en la categoría de la *punibilidad*: ésta es ajena al delito, que ya existe, pero no al Derecho penal, del que forma parte). Este interés político – criminal, que es patente, se manifiesta de forma diferente ante objetos de protección distintos. En concreto, en los delitos regulados en el Título XIV del Libro II del Código Penal, “delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” (entre los que también se encuentra el denominado “fraude de subvenciones”), esa política – criminal requiere de una específica traducción que no tiene por qué aparecer de igual manera en otros tipos penales de contenido patrimonial.

Los delitos recogidos en el Título XIV del Libro II del Código Penal, y entre ellos el delito de defraudación a la Seguridad Social del art. 307 CP., forman parte del denominado *derecho penal económico en sentido estricto*. Como señalan BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, este tipo de Derecho penal puede definirse como el “conjunto de normas jurídico – penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la Economía”. Puede decirse, por tanto, que es el orden económico lo que aparece como *objeto de protección* por parte del Derecho penal⁹⁵¹. También OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO considera que las tipicidades agrupadas en el Título XIV son “conductas contrarias a la ordenación pública de la economía (u ‘orden económico’, ‘orden económico en sentido estricto’ o ‘intervención del Estado en la economía a través de la Hacienda Pública y la Seguridad Social’)”⁹⁵². Por tanto: en los delitos de defraudación (a la Seguridad Social, a la Hacienda Pública, fraude de subvenciones) el orden económico aparece como objeto de protección. Esto no ocurre así en otros tipos penales de contenido patrimonial, que o bien protegen intereses puramente individuales (como el hurto), o bien sólo en un segundo plano pueden llegar a afectar a determinados sectores del orden económico, siendo éste un bien de “segundo orden” situado detrás de intereses patrimoniales individuales (como ocurre en la estafa)⁹⁵³. Pues bien, como explican BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, sólo aquellos delitos que son parte del denominado *derecho penal económico en sentido estricto* resultan protectores del “orden económico” del Estado, que además se identifica como bien jurídico “concentrándose más bien en un interés del Estado susceptible de concreción en cada figura delictiva en particular”⁹⁵⁴ (en el caso del delito del art. 307 CP. en la función recaudatoria de la Seguridad Social, como dijimos en el Capítulo I de este trabajo). En suma: los delitos de defraudación del Título XIV del Libro II, y entre ellos el delito de defraudación a la Seguridad Social, pertenecen al *derecho penal económico*, protector de *algo más* que intereses meramente individuales: el orden económico del Estado.

⁹⁵¹ BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 12. En idéntico sentido, vid.: CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, p. 61.

⁹⁵² OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”, en Octavio de Toledo y Ubieta, E. (dir. y coord.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 63 – 64.

⁹⁵³ Al respecto vid.: BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 14.

⁹⁵⁴ BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., pp. 15 – 16.

Este orden económico que se revela como objeto de protección penal mediante este tipo de delitos⁹⁵⁵, se identifica con el “orden económico y social” que propugna el preámbulo de la Constitución Española, y pertenece a aquello que se ha venido a denominar *Constitución económica*, cuyos artículos de referencia son el art. 38 CE., donde se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado⁹⁵⁶, y los arts. 128 y 131 CE., donde se consagra la intervención pública y la planificación⁹⁵⁷, como límites a aquella libertad de empresa reconocida. Esto último implica, además, la imposibilidad de que el Estado renuncie a salvaguardar (también penalmente) los intereses generales que exigen una concreta intervención estatal, y entre estos, la Seguridad Social⁹⁵⁸.

Hasta ahora hemos señalado las diferencias básicas entre los delitos de defraudación contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social así como el fraude de subvenciones, en los que se prevé una cláusula de regularización y se permite el acceso a la total exención de responsabilidad penal, y otros delitos de carácter patrimonial, como el hurto o la estafa, en que el Código Penal solo permite la atenuación de pena por reparación. Los primeros tienen por objeto de protección intereses supraindividuales identificados en el “orden económico”, en cumplimiento, además, de los mandatos constitucionales previstos por la denominada *Constitución económica*. Los segundos se dirigen a proteger, de modo directo, tan sólo intereses privados o particulares, sin que pueda considerarse a los mismos como instrumento de protección de esa *Constitución*

⁹⁵⁵ A juicio de BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 13, el Derecho penal económico en sentido estricto (a su juicio el verdadero Derecho penal económico) queda reducido, además de al delito fiscal o contra la Seguridad Social, a los siguientes delitos: los que atentan contra la determinación o formación de los precios, los delitos monetarios, las infracciones de contrabando, o el blanqueo de capitales.

⁹⁵⁶ El art. 38 CE. reza lo siguiente: “Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación”.

⁹⁵⁷ El art. 128 CE. reza lo siguiente: “1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general. 2. Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante Ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general”. Por su parte, el art. 131 CE. señala: “1. El Estado, mediante Ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución. 2. El Gobierno elaborará los proyectos de planificación, de acuerdo con las previsiones que le sean suministradas por las Comunidades Autónomas y el asesoramiento y colaboración de los sindicatos y otras organizaciones profesionales, empresariales y económicas. A tal fin se constituirá un Consejo, cuya composición y funciones se desarrollarán por Ley”.

⁹⁵⁸ BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., pp. 17 – 18.

económica. Como señalase TIEDEMANN, en sentido dogmático – penal la diferencia estriba en que el Derecho penal económico protege bienes jurídicos supraindividuales, sociales o colectivos, lo que no ocurre con el resto de delitos de contenido patrimonial⁹⁵⁹. Existe, pues, una diferencia de primer orden entre cada tipología delictiva. Pero ésta distinción, por sí sola, todavía no es capaz de justificar penalmente un tratamiento diferente. Necesitamos ofrecer alguna razón más que aconseje el empleo de una política – criminal diferenciada y que, en fin, permita explicar desde postulados propiamente penales la total exención de pena que se produce con la regularización en comparación con la reparación en otros delitos.

Como señala PÉREZ DEL VALLE, el Derecho penal económico se define siempre en relación con un objetivo de carácter político – criminal, cual es la *prevención de la delincuencia económica*. En palabras de este autor, “la criminalidad económica constituye un fenómeno complejo que requiere también el conocimiento de aspectos que no son jurídico – penales en sentido estricto”⁹⁶⁰. Con el establecimiento de delitos que salvaguardan el orden económico del Estado (esto es, que se enmarcan en el Derecho penal económico *stricto sensu*) no se trata de disociar un sector de la parte especial del Derecho penal, sino más bien “del estudio de un sector de la criminalidad en el que concurren aspectos especiales que pueden justificar un tratamiento jurídico – penal específico”⁹⁶¹. Eso es lo que acontece precisamente en la cláusula del art. 307,3 CP. en el delito de defraudación: la regularización no responde tan sólo a razones dogmáticas o jurídico – penales en sentido estricto, pues aunque con el empleo de éstas permita afirmarse que se produce una reparación de la que se deriva una menor necesidad de pena por cumplimiento de los fines preventivos de la misma, el hecho de

⁹⁵⁹ TIEDEMANN, K.: *Manual de Derecho penal económico, parte general y especial*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 58. En el mismo sentido, vid.: CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 62. Cfr. tb.: VOLK, K.: “La parte general del Derecho penal económico”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo I*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, pp. 23 y ss.; y CASTIGLIONE, H.: “La expansión del Derecho penal y su repercusión en el ámbito económico”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo I*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, pp. 163 y ss.

⁹⁶⁰ PÉREZ DEL VALLE, C.: “Introducción al Derecho penal económico”, en Bacigalupo, E. (dir.), VV. AA., *Curso de Derecho penal económico*, Ed. Marcial Pons, 2ª edición, Madrid, 2005, p. 19.

⁹⁶¹ PÉREZ DEL VALLE, en Bacigalupo (dir.), VV. AA., *Introducción al Derecho penal económico, cit.*, p. 24. Sobre las dificultades de definición específica de este concreto sector del Derecho penal (el económico), vid.: CERVINI, R.: “Aproximación conceptual integrada al Derecho penal económico”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo I*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, pp. 33 y ss (como señala este autor el concepto de *derecho penal económico* o *derecho penal del orden socioeconómico* “dista mucho de ser un concepto bien claro, concreto y dotado de firmes contornos en el panorama doctrinal contemporáneo” [p. 34]).

que se establezca la total exención de responsabilidad penal, en comparación con lo que ocurre en otros delitos patrimoniales en que la reparación sólo da lugar a la atenuación de pena, requiere de una explicación de tipo político – criminal.

A lo anterior hay que añadir las concretas particularidades que presentan estos delitos en comparación con los que afectan a intereses meramente individuales, lo que influye en las necesidades *preventivas* en aquéllos primeros, diferenciándolas de estos últimos⁹⁶². Como apuntan BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE en relación con la delincuencia económica: “una lucha eficaz contra tal fenómeno delictivo se encuentra erizada de dificultades que se derivan principalmente de las específicas características del hecho, de la especial actitud que mantiene la sociedad frente al delincuente y frente al delito, y de las dificultades para un tratamiento jurídico y una persecución judicial mínimamente eficaces”⁹⁶³. En efecto, la apariencia externa de licitud de estas conductas, la ausencia de afectividad del delito (*crime appeal*) en contraposición a tipos penales clásicos, la escasa delación, la dificultad de tipificación de los hechos, o los enormes problemas que se ponen de manifiesto ante la perpetración de los mismos, revelan que la delincuencia económica (de la que es parte, entre otros, el delito de defraudación a la Seguridad Social) es un fenómeno diferente al resto de delitos no – económicos (no – económicos *stricto sensu*). Y si el problema a abordar es diferente también las herramientas e instrumentos para su tratamiento, prevención y combate pueden ser distintos. En suma: la política – criminal a emplear es distinta.

El objeto de protección en el delito de defraudación a la Seguridad Social, así como en el fraude fiscal o en el fraude de subvenciones, no es el mismo que en otros delitos de contenido patrimonial individual como el hurto o la estafa. En el primero se protege el orden económico del Estado, mientras que en los segundos se protegen bienes de carácter particular. El Estado, como Estado Social que es, a través de delitos como el de fraude contra la Seguridad Social interviene por medio del Ordenamiento jurídico – penal para garantizar el orden económico establecido en la Constitución, lo que no

⁹⁶² Resulta de especial interés el artículo de: HERNÁNDEZ PLASENCIA, J. U.: “Función de la pena en la criminalidad económica”, en Romeo Casabona, C. M., Flores Mendoza, F. (eds.), *Nuevos instrumentos jurídicos en la lucha contra la delincuencia económica y tecnológica*, Ed. Comares, Granada, 2012, pp. 549 y ss., donde el autor pone en tela de juicio las potencialidades preventivas de la pena en el ámbito económico en comparación con otros “sustitutivos penales” (vid. en especial, pp. 556 y ss.).

⁹⁶³ BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 27.

ocurre con los delitos meramente patrimoniales, individuales⁹⁶⁴. La intervención penal mediante el art. 307 CP. resulta beneficiosa para el conjunto de los ciudadanos, pues en el fondo implica una salvaguarda de los recursos con los que sostener los servicios públicos y, con ello, el propio Estado Social y Democrático de Derecho⁹⁶⁵. En otros delitos no existe un interés político – criminal tan fuerte en fomentar la reparación, atendidas las particularidades criminológicas que presentan los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social y los intereses en juego. Y ese especial interés en la reparación, que se produce mediante la regularización, posibilita que, atendidas las desiguales características del hecho, se proclame un completo levantamiento de la pena⁹⁶⁶. Las específicas características de la delincuencia económica y sus dificultades y necesidades de prevención, aconsejan y permiten un tratamiento diferenciado frente al resto de delitos de carácter patrimonial. La regularización debe entenderse así como un moderno mecanismo penal nacido de las necesidades específicas en la lucha contra la delincuencia económica y su prevención, y acompañado por tanto de justificaciones político – criminales.

Lo expuesto hasta ahora, sin embargo, solo viene a justificar un tratamiento diferenciado entre aquellos delitos que, como el de defraudación a la Seguridad Social, pertenecen al llamado *derecho penal económico en sentido estricto*, y aquellos otros ilícitos individuales de contenido patrimonial o que no pertenecen a este Derecho penal económico *stricto sensu* (como el hurto o la estafa). No obstante, debemos ahora analizar si es posible predicar una explicación de corte político – criminal (y por tanto penal) de la cláusula, teniendo en cuenta que la misma no está prevista para otros delitos que, al contrario que el hurto o la estafa, sí pertenecen al denominado *derecho penal económico en sentido estricto*⁹⁶⁷. La existencia de poderosas razones político – criminales impedirá hablar de desigualdad o de absurdo privilegio de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social respecto de otros delitos que también forman parte del bloque de *derecho penal económico estricto*.

⁹⁶⁴ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 62.

⁹⁶⁵ En este sentido: TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención... cit.*, p. 4.

⁹⁶⁶ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 71.

⁹⁶⁷ Para BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico, cit.*, p. 13, son parte del Derecho penal económico en sentido estricto: el delito fiscal y contra la Seguridad Social, el fraude de subvenciones, los que atentan contra la determinación o formación de los precios, los delitos monetarios, las infracciones de contrabando, y el blanqueo de capitales.

No debe perderse de vista que en el actual Código Penal, los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social se recogen bajo una rúbrica autónoma, en el Título XIV del Libro II. Opta así el Código por una configuración independiente y exclusiva de estos delitos frente a los restantes delitos socioeconómicos, lo cual no deja de ser significativo a la hora de explicar penalmente el establecimiento de una cláusula de regularización para estas modalidades delictivas y la ausencia de institución semejante respecto de otros delitos económicos⁹⁶⁸. La exclusión de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social del título relativo a los delitos contra el orden socioeconómico no implica que éstos queden al margen de este último aspecto y del contenido colectivo del interés jurídico protegido: las conductas en ellos tipificadas están dotadas de un importante contenido económico y social. De ahí que su regulación se lleve a cabo a renglón seguido de los delitos contra el orden socioeconómico⁹⁶⁹. No obstante, los tipos penales contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social son objeto de una regulación autónoma sistemática dentro de ese orden social y económico, y ello, como advierte RODRÍGUEZ LÓPEZ, “por razón del bien jurídico afectado en concreto, dentro de la dimensión socioeconómica, y por la necesaria peculiaridad de las dinámicas comisivas y estructuras típicas, configuradas similarmente en relación con la Hacienda Pública y la Seguridad Social”⁹⁷⁰.

IGLESIAS RÍO entiende que existen un conjunto de singularidades de tipo criminológico que rodean a las modalidades delictivas contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, y que justifican la previsión legal de instituciones como la regularización, apoyada en sólidas razones político – criminales, sin que ello suponga una quiebra con el principio de igualdad respecto de otras figuras delictivas que no la contemplan⁹⁷¹. Como señala este autor, la exención de pena prevista para estos delitos se encuentra “íntimamente ligada a un conjunto de presupuestos heterogéneos de naturaleza criminológica, psicológico – jurídica, político – estatal e incluso de orden

⁹⁶⁸ Vid.: RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 15.

⁹⁶⁹ BOIX REIG, J.: “Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal”, en VV. AA., *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996, p. 265. Como añade el autor, a pesar de que estos delitos se ubiquen fuera del apartado relativo a los delitos socioeconómicos, ello “no supone dejar de tomar en consideración el contenido colectivo del interés protegido, precisamente en su dimensión social y económica”.

⁹⁷⁰ RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 16.

⁹⁷¹ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 35 – 83.

cultural”, que justifican este tratamiento diferenciado, también de otros delitos contra el orden socioeconómico⁹⁷². El autor expone tres motivos para sostener su argumentación:

En primer lugar, entiende IGLESIAS RÍO que las modalidades delictivas del Título XIV, Libro II, del Código pertenecen a un sector de la criminalidad en que se ponen de manifiesto ciertos factores encadenados que, sumados a otras circunstancias, incrementan la propensión a cometer defraudaciones. Entre esos factores el autor destaca la aspiración de enriquecimiento, el lucro económico, la escasa conciencia del injusto, el descontento con la Administración, o el escaso índice de descubrimiento de estos delitos. A pesar de que, como advierte IGLESIAS RÍO, “faltan datos empíricos y criminológicos y, lamentablemente, se trabaja en alta medida en base a aproximaciones o a grandes cálculos macroeconómicos”, sin embargo es constatable la existencia de una elevada cifra negra o economía sumergida, que es necesario aplacar, teniendo en cuenta el daño social que el fraude puede generar⁹⁷³. En el concreto caso del fraude a la Seguridad Social, en apoyo de esta particularidad advertida por el autor, puede ponerse de manifiesto el informe del Pleno del Consejo Económico y Social, sobre el Anteproyecto de Ley de lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social, de 18 de julio de 2012, que alertaba sobre la problemática de la economía sumergida en el ámbito de la Seguridad Social. En dicho informe puede leerse: “los estudios más recientes realizados sobre la economía sumergida en España estiman su peso en torno al 20 por 100 de la economía total [...]. Los datos de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social señalan, para el área de la Seguridad Social, un crecimiento del número de infracciones en acta entre los años 2007 y 2011 superior al 30 por 100”⁹⁷⁴. El CES. valoraba positivamente que se adoptasen medidas para hacer aflorar estas cifras negras, que además “suponen una merma importante de recursos para las Administraciones públicas y específicamente perjudican a la capacidad económico – financiera de la Seguridad Social afectando a la sostenibilidad del sistema”⁹⁷⁵.

⁹⁷² *Ibidem.*, p. 37.

⁹⁷³ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 37 – 43. Misma opinión mantiene el autor en: *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 67; y en: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 820 y 829.

⁹⁷⁴ Informe del Pleno del Consejo Económico y Social, sobre el Anteproyecto de Ley de lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social, 18 de julio de 2012, p. 3.

⁹⁷⁵ *Ibidem.*, pp. 10 – 11.

En segundo lugar, IGLESIAS RÍO señala como nueva particularidad en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (además del delito de fraude de subvenciones) la dificultad de descubrimiento del fraude. A juicio del autor, es ésta otra de las características que revelan la posición desventajosa e insatisfactoria que padece el Estado a la hora de *descubrir y sancionar* (que no *recaudar*) estos injustos penalmente. En estos tipos penales se requiere siempre de la participación del sujeto obligado, (en el caso del delito de defraudación a la Seguridad Social, el empresario) para lograr el correcto funcionamiento de la función recaudatoria del Estado. Este poder, en manos del empresario, hace que la Administración (TGSS.) se encuentre en situación de desventaja a la hora de descubrir el fraude (y por tanto, a la hora de luchar contra este fenómeno). Como advierte el autor, este sector de la criminalidad, además, se caracteriza por la inexistencia de perjudicados directos, a diferencia de lo que ocurre con la criminalidad clásica⁹⁷⁶. Todo ello propicia “la emergencia dogmática de figuras de comportamiento postdelictivo que se presentan como alternativas sugerentes a la pena criminal clásica, cuya legitimidad está condicionada a la demostración de la inexistencia de medidas alternativas penal – tributarias igualmente idóneas aunque menos excepcionales o menos costosas valorativamente desde los principios que rigen el Estado de Derecho”⁹⁷⁷.

En tercer y último lugar, IGLESIAS RÍO considera que debe tenerse en cuenta el ámbito social de conciencia fiscal devaluada en el que nos encontramos. En este sentido, alega que la opinión pública percibe los efectos de estos delitos de una forma muy diluida, que denota “un sentimiento de indiferencia casi completo o, a lo sumo, desprende una actitud neutral cuando no indulgente ante estos fenómenos”⁹⁷⁸. Según el autor, la defraudación puede llegar a producir un *efecto espiral*, una actitud contagiosa para otros sujetos, así como una pérdida de credibilidad en el correcto funcionamiento de la Administración⁹⁷⁹.

Como conclusión, IGLESIAS RÍO proclama que “las singularidades criminológicas que rodean específicamente a la defraudación fiscal [...] son un

⁹⁷⁶ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 43 – 47.

⁹⁷⁷ *Ibidem.*, p. 47.

⁹⁷⁸ *Ibidem.*, p. 53.

⁹⁷⁹ *Ibidem.*, p. 55.

referente obligado para una comprensión global de la operatividad que la autodenuncia debe cumplir en nuestro sistema jurídico”⁹⁸⁰. Tales particularidades criminológicas justificarían la adopción de medidas político – criminales como la regularización, con su correspondiente oferta de completa impunidad, lo que no supondría una desigualdad respecto de otros delitos socioeconómicos en que no se prevé tal posibilidad.

En nuestro país nunca se ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad sobre la figura de la regularización que nos permita conocer la línea argumental del Tribunal Constitucional respecto de aquella posible desigualdad que pudiera generarse en la ley penal, al permitirse en este tipo de delitos el acceso a una completa exención de pena, y no así en otros tipos de contenido patrimonial que a lo sumo pueden acceder al beneficio de la atenuación de pena (vía art. 21,5º CP.). No obstante, como se dejó anotado *supra*, un sector de nuestra doctrina ha considerado que esta situación produce, *de facto*, una situación de desigualdad, lo que les conduce a fundamentar políticofiscalmente este extremo de la cláusula (esto es, el interés en la *recaudación* sería lo único que justificaría la completa impunidad por regularización).

Con objeto de contrarrestar esta fundamentación político – fiscal exclusiva, podemos acudir a la herramienta del Derecho comparado. Como recoge IGLESIAS RÍO, ya en Alemania, país del que se puede decir que la figura de la regularización o autodenuncia (*Selbstanzeige*) guarda gran semejanza con la prevista en nuestro Código Penal para los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social⁹⁸¹, el Tribunal de

⁹⁸⁰ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 62; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 66.

⁹⁸¹ Al respecto, vid.: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 110 y ss. La figura de la regularización en el Ordenamiento Jurídico alemán se configuró en el seno de la Ordenanza Tributaria (*Abgabendordnung*) de 1977, en el §371, de la siguiente manera: “(1) Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft. (2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn 1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung a) dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanordnung nach § 196 bekannt gegeben worden ist oder b) dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist oder c) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung, zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder 2. eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste oder 3. die nach § 370 Absatz 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50 000 Euro je Tat übersteigt. (3) Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für den an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet. (4) Wird die in § 153 vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig erstattet, so wird ein Dritter, der die in §

Instancia (*Amtsgericht AG*) de Saarbrücken presentó una cuestión de inconstitucionalidad mediante resolución de 2 de diciembre de 1982, acusando a la regularización (si bien en el delito fiscal) de vulnerar el derecho a la igualdad en sede penal⁹⁸². Entre otras cuestiones, el Tribunal apreció una diferenciación injustificada, atentatoria contra el principio de igualdad, en relación con otras figuras delictivas que respondían a un contenido patrimonial de injusto semejante, y que provocaban una similar dañosidad social, pero que no obstante no gozaban de idéntico privilegio que la regularización (total exención de pena). Por ello, como alegaba el Tribunal, “o bien se contempla para todas ellas una específica causa de exención de la pena o para ninguna”⁹⁸³. Sin embargo, el Tribunal Constitucional alemán (*Bundesverfassungsgericht*), en su sentencia de 28 de junio de 1983, consideró que la figura de la regularización no atentaba contra el principio de igualdad, a pesar de no preverse en otros ámbitos delictivos una figura semejante. En su resolución, este Tribunal parte de la diferencia entre el delito fiscal (y otros aproximados, como el fraude de subvenciones), que se encuentran “estrechamente conectados en sus objetivos político – criminales”, y el resto de delitos, en los que no se aprecian tales características. La igualdad, a juicio del Tribunal Constitucional alemán, queda

153 bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat, strafrechtlich nicht verfolgt, es sei denn, dass ihm oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Hat der Dritte zum eigenen Vorteil gehandelt, so gilt Absatz 3 entsprechend”. En español: “(1) Quien, en los casos del & 370, rectifica o completa los datos inexactos o incompletos suministrados a la autoridad financiera o comunica los omitidos, quedará en este aspecto libre de pena. (2) No habrá liberación de pena cuando: 1. Antes de la rectificación, complemento o comunicación a) haya comparecido un funcionario de la autoridad financiera para proceder a la inspección fiscal o a la averiguación de un delito tributario o de una infracción administrativa tributaria, o b) se haya comunicado al autor o a su representante la iniciación del procedimiento penal o de imposición de multas en virtud del hecho. 2. En el momento de la rectificación, complemento o comunicación se hubiera ya descubierto total o parcialmente el hecho y el autor lo supiera o debiera suponerlo en una apreciación prudente de la situación. (3) Si ya se hubieran producido reducciones impositivas u obtenido ventajas tributarias, solamente tendrá lugar la liberación de la pena a favor de los participantes en el hecho cuando éstos paguen, en el plazo adecuado que se les señale, los impuestos defraudados en su propio beneficio. (4) Si la comunicación prevista en el & 153 se hiciera oportuna y correctamente, no será perseguido el tercero que hubiera omitido la presentación de las declaraciones señaladas en el & 153, o las hubiera presentado de manera inexacta o incompleta, salvo que se hubiera comunicado con anterioridad a él o a su representante la incoación de un procedimiento penal o de imposición de multa por tales hechos. Si el tercero hubiera actuado en su propio beneficio se aplicará en lo procedente el apartado 3”.

⁹⁸² IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 66; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, pp. 68 – 69. También se refiere a esta resolución del tribunal alemán: FERRÉ OLIVÉ: *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales, cit.*, p. 52.

⁹⁸³ Wistra (*Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer und Strafrecht*), 1983, Heft 2, p. 84.

salvaguardada puesto que todo defraudador puede, en iguales condiciones, “rescatarse” de la pena⁹⁸⁴.

En España, como dijimos, el TC. no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este extremo. Sin embargo, de su jurisprudencia sobre el principio de igualdad del art. 14 CE⁹⁸⁵, pensamos que pueden extraerse premisas importantes. Como recogen numerosas sentencias de este Tribunal, no es posible entender que exista un principio abstracto de igualdad en la ley, con carácter absoluto. Para el TC. no toda desigualdad de trato en la ley supone atentar contra la igualdad recogida en el art. 14 CE.: sólo aquella que introduzca una diferencia que carezca de fundamentación objetiva y razonable ante situaciones de hecho que puedan considerarse iguales, violará la igualdad constitucionalmente protegida⁹⁸⁶. A *sensu contrario* debemos entender que si existe una fundamentación racional que explique por qué en unos delitos sí se permite el acceso a la total exención por regularización, mientras que en otros sólo se puede acceder a la atenuación, no podrá hablarse de desigualdad ni de “absurdo privilegio” de esta figura. Esa fundamentación, creemos, existe y es de tipo político – criminal.

Como expresa IGLESIAS RÍO de acuerdo con un importante sector de la doctrina alemana, el contenido de la figura de la regularización (y, en concreto, la total exención de pena) no contraviene el principio de igualdad respecto de otras figuras delictivas (aún socioeconómicas en sentido estricto), teniendo en cuenta las particularidades *criminológicas* que acontecen en estos tipos penales. Por tanto, suscribiendo las palabras del autor en relación a la figura de la regularización, “resulta plenamente legitimado mantener una cierta restricción de su ámbito de aplicación exclusivamente a delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social [...] y no a otros delitos genuinamente patrimoniales”. A tenor de las singularidades *criminológicas* apuntadas *supra*, “existen datos suficientes que permiten hablar de una naturaleza diferente del delito de defraudación”, lo que justifica “un trato desigual respecto de otros delitos” instaurándose en aquellos, y no en éstos, una causa de levantamiento de la

⁹⁸⁴ *Ibidem*.

⁹⁸⁵ Dice el art. 14 CE.: “los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”

⁹⁸⁶ V. gr.: STC 27/2004, de 4 de marzo (Westlaw Aranzadi, RTC 2004/27); STC 119/2002, de 20 de mayo (Westlaw Aranzadi, RTC 2002/119); STC 200/2001, de 4 de octubre (Westlaw Aranzadi, RTC 2001/200); o STC 22/1981, de 2 de julio (Westlaw Aranzadi, RTC 1981/22), entre otras muchas.

pena. Dichas particularidades no acontecen en otros delitos de carácter patrimonial, por lo que en éstos no se haría necesaria una causa de levantamiento de pena que opere como una llamada al retorno a la legalidad, tal como ocurre en el art. 307,3 CP. Esos otros delitos, como señala IGLESIAS RÍO, “no necesitan, o al menos con esa intensidad, de un estímulo de retorno voluntario al terreno del Derecho”⁹⁸⁷. El interés por la regularización, como forma de reparación, se encuentra más acentuado en el caso del delito contra la Seguridad Social, en atención a las dificultades que presenta éste último, lo que explica (políticocriminalmente) que se predique un completo levantamiento de pena para este delito y no para otros (teniendo en cuenta el cumplimiento de los fines preventivos de la pena que mediante ella se alcanzan). Son las particularidades criminológicas las que permiten emplear mecanismos de *política criminal* diferenciados de los utilizados para otros tipos penales de contenido patrimonial⁹⁸⁸. Esta opinión es compartida también por DE LA MATA BARRANCO, para quien “la posibilidad legal en diferentes órdenes de tratar desigual conductas que son desiguales” impide cuestionar en este sentido la idoneidad de la regularización⁹⁸⁹.

Nos encontramos ante singularidades de tipo *criminológico*, por lo que la *política criminal* (que no fiscal), que influye y conecta con la dogmática que se elabora⁹⁹⁰, tiene que ser diferente a la empleada para luchar contra el resto de delitos que no revisten tales singularidades (sean patrimoniales – individuales, o socioeconómicos). Ello justifica *penalmente* la completa exención de pena por regularización en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: en la

⁹⁸⁷ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 71.

⁹⁸⁸ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 71. Añade el autor además que la Constitución permite al legislador “un amplio espacio de discrecionalidad en el proceso de regulación de un campo y en la asunción de determinadas posiciones dogmáticas o sistemáticas; ello permite un margen de desigualdad relativa de modo que, si dicha diferenciación descansa en presupuestos o razones objetivas, no constituirá en ningún modo una decisión legal arbitraria inconstitucional”. Vid. tb.: El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 69.

⁹⁸⁹ DE LA MATA BARRANCO, N. J.: “La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en Carbonell Mateu, J. C., Del Rosal Blasco, B., Morillas Cueva, L., et. al., (coords.), *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, Ed. Dykinson, Madrid, 2005, p. 302.

⁹⁹⁰ Así, como pone de manifiesto IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 72, la regularización contiene “un amplio beneficio, en principio excepcional, en el marco de un Estado de Derecho, en cuyo seno existe el deber público de perseguir todo injusto; pero esta figura es, asimismo, compatible con una sistemática abierta de causas de levantamiento de la pena o con determinadas consecuencias atribuibles al comportamiento post – delictivo o simplemente con la articulación de alternativas reparadoras que permitan desplazar o complementar la finalidad de las penas clásicas, máxime cuando éstas se encuentran en plena crisis”.

lucha contra éstos se emplean mecanismos como la regularización, que son el resultado y la concreción de necesidades político – criminales (que, como dijimos *supra*, son necesidades *penales*, cuyo tratamiento reside en el nivel de la punibilidad). El legislador cuenta con amplios márgenes de discrecionalidad para el diseño de la estrategia político – criminal del Estado, siempre que respete los principios basilares del mismo y entre ellos el de igualdad que, como se ha comprobado, no se menoscaba cuando se prevé la figura de la regularización para los delitos del Título XIV del Libro II del Código Penal y no así para otros delitos de carácter patrimonial⁹⁹¹.

No puede desconocerse la especificidad del ámbito económico y las necesidades de lucha contra el fraude en el caso concreto de estos tipos delictivos, lo que requiere englobar la definición jurídico – penal del delito de defraudación a la Seguridad Social en una amplia estrategia común adaptada a dichas particularidades⁹⁹². La posibilidad de completa impunidad y no solo de atenuación de la pena en el delito del art. 307 CP. no supone una discriminación, ni una quiebra con el principio de igualdad, ni un absurdo privilegio. Si el Derecho penal debe enfrentarse a fenómenos distintos resulta admisible que lo haga empleando instrumentos o soluciones diferentes. Tratar de forma desigual lo que no es igual, no supone una quiebra del principio de igualdad, ni permite hablar de “absurdo privilegio” de unos delitos respecto a otros. La razón de una completa exención de pena para estos delitos y no para otros, se apoya en consideraciones eminentemente político – criminales, pero ya dijimos *supra* que la política criminal es parte del Derecho penal y se mueve en los contornos dibujados por éste, influyendo también en la dogmática que se elabora (así por ejemplo, en determinadas formas de comportamiento postdelictivo como las causas de levantamiento de la pena). El interés político – criminal del Estado en lograr la reparación de la víctima y la efectiva satisfacción de sus intereses cobra aquí, de nuevo, una especial relevancia: la víctima en el delito de defraudación a la Seguridad Social es ésta misma, y el ataque a la función

⁹⁹¹ Lleva razón, a nuestro juicio IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 73, cuando aduce: “si están afectados derechos fundamentales, el Estado no puede renunciar injustificadamente a la represión de conductas penalmente relevantes, pues ello significaría una desprotección parcial de esos derechos (art. 53 CE.). y un retroceso del principio de legalidad e indirectamente del principio de igualdad. No parece, sin embargo, ser este el caso de los intereses protegidos por las normas penales tributarias que, más que afectar a bienes jurídicos individuales o a derechos fundamentales, tratan de garantizar el mantenimiento de fines de servicio público. Por eso, quizás políticocriminalmente no parezca desacertado restringir el ámbito de aplicación de la autodenuncia sólo a ciertos supuestos vinculados al Derecho tributario o a campos muy afines a éste”.

⁹⁹² Sobre ello, vid.: TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención... cit.*, pp. 4 – 5.

recaudatoria afecta al *orden económico*, esto es, a un interés supraindividual, y no meramente particular como ocurre en otros delitos patrimoniales. A ello hay que sumarle que los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social se recubren de ciertas particularidades criminológicas, apuntadas *supra*, que hacen más difícil la protección que se pretende. Por estas razones la política – criminal a emplear no puede ser la misma en unos delitos y en otros. Ello conduce a concluir que cuando el legislador prevé una total exención de pena en el instituto de la regularización, no está privilegiando absurdamente este tipo penal en comparación con otros: lo está privilegiando, pero *justificada* o *razonadamente*, de la mano de poderosas razones político – criminales (y por tanto, todavía penales, no fiscales). Existe una justificación, y esa justificación es penal: la existencia de hechos diferentes, de objeto de protección distintos, de singularidades criminológicas concretas (como la mayor dificultad de descubrimiento), y, en suma, de razones político – criminales sólidas que justifican esta decisión, constituyen una explicación suficientemente convincente que permite proclamar, también en este extremo, una fundamentación penal, sin necesidad de acudir a fundamentaciones exclusivamente fiscales.

Una vez contrarrestadas las críticas objetadas a la teoría de los fines de la pena como fundamento principal del instituto de la regularización, debemos recoger una última cuestión que no deja de ser importante. Y es que hasta el momento nos hemos venido refiriendo siempre a la menor *necesidad* de pena que se deriva del comportamiento regularizador en atención a los fines de la misma. No obstante, resulta conveniente hacer un alto en el camino para explicar la distinción, a veces no tan nítida, entre dos conceptos que en los últimos años han cobrado importancia dentro de la doctrina penal: *necesidad* y *merecimiento* de pena⁹⁹³. Ambos términos en ocasiones se entremezclan en las exposiciones literarias, corriendo el riesgo de confundir ideas en la argumentación. En cualquier caso debe partirse de que ambos criterios, necesidad y merecimiento, constituyen las dos cuestiones fundamentales a la hora de primero criminalizar y después castigar una determinada conducta, configurándose además como criterios

⁹⁹³ Ampliamente sobre los orígenes de esta discusión Cfr.: BACIGALUPO, E.: *Delito y punibilidad*, Ed. Civitas, Madrid, 1983, pp. 120 y ss. Vid. tb. sobre ello: LUZÓN PEÑA, *La relación del merecimiento de pena y de la necesidad de pena con la estructura del delito*, cit., pp. 21 y ss.

argumentativos válidos tanto para una perspectiva fundamentadora de corte político – criminal como para una perspectiva esencialmente dogmática⁹⁹⁴.

Como explica GARCÍA PÉREZ, la doctrina alemana ha pretendido explicar el hecho de que la presencia de un comportamiento típico, antijurídico y culpable en determinados casos no da lugar a la pena con apoyo en dos elementos diferentes: necesidad de pena (*Strafbedürftigkeit*) y merecimiento de pena (*Strafwürdigkeit*), conceptos que han sido desarrollados al hilo del estudio de la categoría de la punibilidad⁹⁹⁵. Como señala este autor, “el delito es el resultado de la conjunción de dos juicios diferentes expresados en el merecimiento de pena y la necesidad de pena. Mientras el merecimiento de pena recoge todos los aspectos de desvalor del delito y, por tanto, encierra un juicio global de desvalor (aspecto valorativo), la necesidad de pena acoge todas las circunstancias en virtud de las cuales se formula un juicio de utilidad o conveniencia (aspecto teleológico)”⁹⁹⁶. O, como expresa ALCÁCER GUIRAO, “mientras el merecimiento de pena viene presidido por una racionalidad valorativa, la necesidad de pena atiende exclusiva o primordialmente a una racionalidad instrumental: basada en la satisfacción de fines”⁹⁹⁷. Aún siendo este el punto de arranque, podemos encontrar distintas posturas que dotan de un contenido diferente a ambas categorías:

En lo referente al *merecimiento de pena*, mientras que algún sector se limita a identificar este concepto con el injusto culpable, otros consideran que sólo se afecta a ciertos elementos de estas categorías. Se entiende que con el mismo se hace referencia al bien jurídico, al desvalor de la acción, o al desvalor del resultado⁹⁹⁸. De este modo, cuando se habla de merecimiento se está llevando a cabo un juicio de valor sobre una

⁹⁹⁴ Así: ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP...* cit., p. 94.

⁹⁹⁵ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., pp. 49 – 50.

⁹⁹⁶ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., p. 50. Mismo sentido: MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 200; y GILI PASCUAL, *Desistimiento y concurso de personas en el delito*, cit., p. 42 (nota al pie nº. 39).

⁹⁹⁷ ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP...* cit., pp. 94 – 95.

⁹⁹⁸ Por todos, vid.: GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal*, cit., p. 51; y MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 200 – 201. Ampliamente, sobre la teoría del merecimiento de pena y las controversias inicialmente surgidas en el seno de la doctrina alemana, vid.: PEDREIRA GONZÁLEZ, F. M.: “Derecho penal material, Derecho procesal penal y prohibición de retroactividad”, en *Anuario de Derecho penal y Ciencias Penales*, Tomo LXI, 2008, pp. 227 y ss.

determinada conducta ya realizada, enjuiciándose y desvalorándose lo que ya ha ocurrido: hay un merecimiento de pena *por* lo realizado⁹⁹⁹.

En lo que se refiere a la *necesidad de pena*, la doctrina se inclina por entender que esta categoría implica dar respuesta a la cuestión de si la pena “hace falta” para hacer frente a determinados comportamientos. Como han señalado OBREGÓN GARCÍA / GÓMEZ LANZ “la imposición de una pena [...] se *justifica* por su necesidad” para lograr una efectiva protección de determinados bienes jurídicos¹⁰⁰⁰. Normalmente se considera que la pena es innecesaria cuando los fines que ésta persigue han sido alcanzados, o cuando existan medios menos gravosos de sanción (principio de subsidiariedad), o cuando la pena no sea idónea para enfrentarse a la conducta lesiva. Incluso en ocasiones se hace referencia a la innecesariedad del recurso a la sanción cuando la psicopatología colectiva o ciudadana no lo aconseje¹⁰⁰¹. Al contrario que ocurría con el merecimiento, la necesidad de pena se orienta al futuro, determinándose en función de ciertos fines que pretenden conseguirse: se necesita la pena *para* evitar ciertos delitos futuros, prioritariamente a través de la reafirmación social de la norma¹⁰⁰².

Obviamente esta distinción es puramente expositiva, pues la discusión sobre ambos conceptos, su lugar en la teoría jurídica del delito y la imbricación entre ambos es mucho más profunda, sobre todo en Alemania donde el estudio de estas categorías ha tenido tradicionalmente más desarrollo¹⁰⁰³. También en Italia se ha incidido en esta distinción al abordar el estudio de la punibilidad al hilo de la cuantía en el fraude a la

⁹⁹⁹ ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP... cit.*, p. 95. En el mismo sentido: FALCÓN Y TELLA / FALCÓN Y TELLA, *Fundamento y finalidad de la sanción... cit.*, p. 151.

¹⁰⁰⁰ OBREGÓN GARCÍA / GÓMEZ LANZ, en Molina Blázquez (coord.), VV. AA.: *Teoría general de la pena, cit.*, p. 37. Por su parte, añade OBREGÓN GARCÍA “la imposición de una pena, por tanto, se *justifica* por su necesidad para lograr la misión señalada [protección de bienes jurídicos fundamentales para la convivencia social], pero se *legitima* si se aplica, además, de acuerdo con una serie de principios (legalidad, ofensividad, humanidad, mínima intervención, etc.) [...]”. En otras palabras, la necesidad es el principio justificante de la pena, pero ésta sólo se encuentra plenamente justificada cuando, además, se aplica de forma legítima” (vid.: OBREGÓN GARCÍA, *La atenuación de la pena... cit.*, p. 69).

¹⁰⁰¹ Por todos, vid.: GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal, cit.*, pp. 51 – 52; y MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito, cit.*, p. 201.

¹⁰⁰² ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP... cit.*, p. 95.

¹⁰⁰³ Para mayor abundamiento Cfr.: GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho penal, cit.*, pp. 52 – 57; y MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito, cit.*, pp. 202 y ss.

Seguridad Social (la tradicional discusión elemento del tipo / condición objetiva de punibilidad), distinguiéndose entre “meritevolezza di pena” y “bisogno di pena”¹⁰⁰⁴.

En cualquier caso, para el supuesto de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social debe compartirse la conclusión a la que llega ALCÁCER GUIRAO cuando, en atención a los comportamientos postdelictivos, afirma que éstos no pueden afectar en modo alguno al contenido de la antijuridicidad ni de la culpabilidad, pues ya son completos cuando entra en escena el comportamiento del sujeto, por lo que el comportamiento postdelictivo “no se conformará en torno al merecimiento de pena, sino a partir de exclusivas consideraciones de necesidad de pena”¹⁰⁰⁵. Efectivamente, cuando el sujeto regulariza en tiempo y forma su situación irregular con la Seguridad Social no está poniendo de manifiesto con su conducta un menor merecimiento de pena, pues en atención a lo antijurídico y culpable de su comportamiento defraudador, que ya se fijó con la consumación, el sujeto es totalmente merecedor de sanción penal. Sin embargo, en una valoración teleológica, orientada a los fines de la pena, toda vez que con este comportamiento se da cumplimiento (al menos en gran medida) a los fines preventivo – generales y preventivo – especiales, la finalidad buscada por la pena se ha cumplido, por lo que la imposición de sanción penal deviene, en cierto grado, innecesaria. El sujeto regularizador, por tanto, es merecedor de pena, pero con su comportamiento hace que no sea necesaria la pena (o al menos, que no sea *del todo* necesaria). Señala ALCÁCER GUIRAO que “pueden existir casos en los que, aunque se afirme el merecimiento de pena, por haber puesto en peligro o lesionado el agente culpablemente un bien jurídico, excepcionalmente pueda predicarse una ausencia o una disminución de la necesidad de pena, en virtud de la conducta posterior que se configura como un *actus contrarius* respecto de lo que fundamenta la pena: el quebrantamiento de la vigencia de la norma. Tal es lo que ocurre con los

¹⁰⁰⁴ Vid.: GIOVAGNOLI, *Frode previdenziale, condizioni obiettive di punibilità e principio di colpevolezza*, cit., p. 1268. Sobre estos conceptos, y su tratamiento en la doctrina penal italiana vid. ampliamente: PTERNITI, F.: *Contributo allo studio della punibilità*, Ed. Giappichelli Editore, Torino, 2008, pp. 160 y ss.

¹⁰⁰⁵ ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP...* cit., p. 96. De la misma opinión: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español...* cit., p. 32.

‘comportamientos postdelictivos positivos’¹⁰⁰⁶, sean estos desistimiento, reparación, o regularización.

En suma: con la regularización de su situación, el sujeto inicialmente defraudador hace que queden en cierto modo salvaguardados los fines de la pena, por lo que se puede decir que se cumple con los mismos, de lo que se deriva la menor *necesidad* de imponer pena. En el caso de la regularización esa *menor necesidad de pena* debe ponerse en relación con el principio de mínima intervención del Derecho penal (que desplaza la sanción al ámbito administrativo – sancionador), como argumentamos *supra* en este mismo apartado de la investigación.

De este modo, tal como ha explicado FERRÉ OLIVÉ, la regularización exonera la responsabilidad penal por determinadas conductas que “son merecedoras de pena pero que por motivos de política criminal [...] se considera que esa pena merecida no es necesaria”¹⁰⁰⁷. O, en palabras de CHOCLÁN MONTALVO, “la exclusión de pena se basa en criterios político – criminales que, sin alterar el merecimiento de pena de la conducta, inciden, sin embargo, sobre la necesidad de la sanción penal. Por tanto, la

¹⁰⁰⁶ ALCÁCER GUIRAO, *La reparación en Derecho penal y la atenuante del artículo 23,5º CP... cit.*, p. 97. Por ser clara la exposición que realiza este autor en páginas posteriores a la afirmación que acabamos de recoger, creemos conveniente trasladar en este momento, y textualmente, unas líneas de la tesis sostenida por el mismo (pp. 99 – 100): “tanto la lesión del bien jurídico como la puesta en peligro del mismo son hechos ya irrevocables; ni el autor ni la pena pueden ya modificar algo que queda en el pasado. En cambio, con la realización de una conducta delictiva se produce también un ‘daño’ social que, dada su naturaleza simbólica, sí es susceptible de revocación: con la puesta en peligro o la lesión de un bien jurídico el autor expresa que la norma no es una pauta social de conducta válida, lo que produce un quebrantamiento de la vigencia de las normas. Tras la realización de un delito, los ciudadanos ya no pueden confiar en que las normas serán respetadas por los demás, dado que tanto su vigencia como su poder de persuasión (ya por el componente valorativo de las mismas, o por su efectividad coactiva a través de la amenaza de pena) han quedado desautorizados. Para reafirmar esa vigencia es para lo que ha de imponerse la pena: con la pena la sociedad viene a desautorizar la validez del mensaje del autor del delito, reafirmando que las normas deben respetarse y que además posee mecanismos coercitivos para hacerla respetar. Por ello es necesaria la imposición de la pena: con ella se revoca el daño simbólico producido por el delito. Ahora bien, en ocasiones, la vigencia de la norma puede ser reafirmada por el mismo autor: ello es lo que contempla el desistimiento. Con la acción del desistimiento, el autor desautoriza su mensaje anterior, viniendo a expresar que la norma debe respetarse, que es una pauta de conducta vinculante. Desde esta perspectiva, puede afirmarse que el desistimiento viene a realizar la misma función que la pena, apareciendo, sí así quiere llamarse, como un equivalente funcional de la misma. Por ello con un desistimiento eficaz se hace innecesaria la aplicación de la pena: porque con la acción de desistimiento es el mismo agente el que viene a reafirmar la vigencia de las normas. De igual modo, en la atenuante de reparación puede afirmarse una menor necesidad de pena, dado que el agente, con su *actus contrarius* dirigido a favor de la víctima, viene a expresar, revocando su mensaje anterior, que el bien jurídico (ya lesionado) ostenta un valor digno de respeto. En suma, ambos pueden ser definidos como ‘actos positivos de revocación’”, lo que a nuestro juicio, resulta plenamente predicable del instituto de la regularización.

¹⁰⁰⁷ FERRÉ OLIVÉ: *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., p. 70.

conducta del sujeto [...] resulta ser merecedora de pena en cuanto tal conducta es objeto de un juicio global de desvalor; sin embargo, cuando el obligado [...] regulariza su situación [...] de manera espontánea, se debe negar la necesidad de pena”¹⁰⁰⁸.

4.3. Conclusiones: el fundamento de la regularización identificado en la innecesariedad de pena en atención a sus fines preventivos.

Partiendo de la teoría dialéctica de la unión propuesta inicialmente por ROXIN, y entendiendo por tanto que la pena tiene una doble función preventivo – general y preventivo – especial, podemos concluir afirmando que el instituto de la regularización, como supuesto de especial reparación, revela una menor necesidad de sanción penal, toda vez que con la ejecución de este comportamiento postdelictivo de signo positivo el sujeto inicialmente defraudador pone de manifiesto un retorno a la legalidad quedando salvaguardados los fines de la pena.

Por un lado, la regularización implica una disminución de la necesidad de sancionar penalmente la conducta desde la óptica de la *prevención general*. Respecto de la prevención general positiva, porque cuando el sujeto regulariza su situación irregular genera un efecto socialmente positivo, refirmándose con dicha actuación la vigencia de la norma y el acatamiento del Ordenamiento Jurídico en su conjunto. En lo que se refiere a la prevención general en su vertiente negativa, puede afirmarse que subsiste la vigencia intimidatoria de la norma, convirtiéndose el defraudador en un buen ejemplo a seguir cara a terceros sujetos, defraudadores potenciales, que además observarán que quien no regulariza su situación deberá soportar el castigo penal. Por otro lado, respecto de la *prevención especial*, el comportamiento del sujeto, reparando de forma voluntaria el perjuicio causado, ofrece un pronóstico favorable de autorresocialización y demuestra una actitud restauradora del Ordenamiento Jurídico, retornando al círculo de la legalidad, lo que conlleva también una notable reducción de la necesidad de sancionar.

A pesar de que esta teoría ha sido objeto de críticas por parte de algunos sectores doctrinales (próximos a una exégesis fiscal de la figura), tales objeciones no son obstáculos insalvables para continuar afirmando que con la regularización se revela una

¹⁰⁰⁸ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 353. En el mismo sentido se pronunció este autor en: El Mismo, *La excusa absolutoria de regularización tributaria, cit.*, p. 3.

menor necesidad de pena toda vez que se da cumplimiento (más en mayor que en menor medida) a los fines de la pena:

Primero: porque por mucho que subjetivamente sea complicado afirmar que el sujeto regularizó su situación motivado por un verdadero arrepentimiento voluntario (algo que no exige la norma), lo cierto es que de un modo objetivo con su actuación viene a convertir en regular lo que antes era irregular, transparentando su situación, lo que no impide seguir manteniendo un pronóstico favorable de reinserción, toda vez que el mismo ya no mantiene una actitud de desprecio o indiferencia respecto del reconocimiento del valor del bien jurídico. Debe recordarse además, que el art. 307,3 CP. pone de manifiesto una especial reparación, cuyo fundamento está muy próximo al de la circunstancia atenuante de reparación del daño prevista en el art. 21,5° CP., en que ahora sólo se exige una reparación efectiva, y no un arrepentimiento voluntario como ocurría con esta circunstancia en el art. 9,9 del anterior Código. Cara a la prevención general, hay que señalar que la valoración de la nocividad social del hecho no se limita exclusivamente al instante de la consumación delictiva, sino que va más allá y también tiene en cuenta la ejecución de un determinado comportamiento postdelictivo de signo reparador, por lo que este *regreso a la legalidad* no merma la capacidad inhibitoria de la norma ni la vigencia de la misma.

Segundo: respecto de la amplitud de la cláusula y de sus beneficiosos efectos, en que se proclama la exención de pena también por las posibles irregularidades contables o falsedades cometidas con carácter previo a la defraudación, una interpretación restrictiva permite seguir dando validez a la teoría de los fines de la pena. Estos delitos no quedan absurdamente privilegiados si se entiende que los mismos sólo pueden acceder al beneficio de la exención de pena en tanto carezcan de autonomía punitiva respecto del fraude, es decir, cuando sean tan sólo mediales o totalmente instrumentales a la defraudación, de tal forma que pueda decirse que forman parte de la propia defraudación (por lo que todavía puede afirmarse la menor necesidad de pena respecto de éstos). Además, no debe olvidarse que al lado de esta fundamentación coexiste un interés político – criminal en lograr la reparación de la víctima. La existencia de este interés explica que los efectos de la regularización alcancen también a estos delitos instrumentales, pues si ello no fuese así no se estaría fomentando la reparación: el sujeto

no regularizaría conocedor de que será objeto de sanción penal por ciertos delitos instrumentales.

Tercero: la crítica basada en proclamar el estado de desigualdad y absurdo privilegio que se produciría al tener en cuenta que la reparación en el delito de defraudación a la Seguridad Social otorga la completa exención de pena, mientras que en otros delitos sólo se posibilita una atenuación (vía art. 21,5° CP.), tampoco es definitiva para desechar una fundamentación penal en este punto. Y ello porque, como dijimos *supra*, el objeto de protección en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social es diferente al de otros delitos de contenido patrimonial. Los delitos patrimoniales, como el hurto o la estafa, protegen en modo directo intereses meramente individuales. Por el contrario, los delitos del Título XIV del Libro II del Código Penal, entre los que se encuentra el art. 307, pertenecen al denominado *derecho penal económico estricto*, teniendo por objeto de protección determinados sectores del “orden económico” reconocido, además, a nivel constitucional (aquello que denominamos *Constitución económica*). Por tanto: son tipos penales que se dirigen a la consecución de objetivos y metas bien distintas. Por otro lado, el hecho de que el delito contra la Seguridad Social, así como su homólogo en materia fiscal, prevean una total exención de pena por regularización, no implica un absurdo privilegio respecto de otros delitos también considerados económicos en sentido estricto: las diversas particularidades criminológicas que, como expusimos *supra*, subyacen en estos concretos tipos penales (regulados además en un Título autónomo, el XIV, respecto del resto de ilícitos socioeconómicos), posibilitan el empleo de mecanismos diferentes en la lucha contra este sector de la delincuencia y su prevención. El interés por la regularización, como forma de especial reparación, es mayor en el caso del delito contra la Seguridad Social en atención a las dificultades que subyacen en éste, lo que desde un punto de vista políticocriminal explica que se establezca un completo levantamiento de pena para este delito y no para otros (teniendo en cuenta que con ello se alcanzan los fines preventivos perseguidos por la pena). Las diferencias entre estas tipologías delictivas hace que estemos ante supuestos distintos, por lo que el mecanismo de la regularización, como especial reparación, puede ser también diferente (sin incurrir en desigualdad) y permitir la total exención de pena si con ello se combate mejor esta concreta delincuencia, y sobre todo, si con ello se logra proteger y estabilizar el “orden económico”, con una estrategia político – criminal adaptada a unas concretas circunstancias. Privilegiar la

regularización en estos delitos respecto de otros en los que también cabe reparación, cuando el objeto de protección es distinto y cuando existe una *justificación* político – criminal poderosa, impide que pueda hablarse de “desigualdad” o de “absurdo privilegio”. Por tanto, también este extremo de la cláusula queda fundamentado en razones penales (político – criminales), sin necesidad de acudir a una fundamentación eminentemente fiscal: la cláusula es, simplemente, un instrumento penal apoyado en sólidas razones político – criminales orientadas a combatir la defraudación como fenómeno complejo y particular, autónomo de otros delitos patrimoniales o socioeconómicos *stricto sensu*.

En cualquier caso, el fundamento de la menor necesidad de sanción penal derivada de los fines preventivos de la pena debe acompañarse de una interpretación ligada a los principios de intervención mínima penal, *ultima ratio* y subsidiariedad, inspiradores del Derecho penal actual. De esta forma, la regularización pone de manifiesto el respeto por un Derecho penal mínimo, en el que se entiende que si la pena no es recurso totalmente necesario (algo que parece desprenderse del comportamiento regularizador, como se ha expuesto) entonces se debe retirar la punición de la conducta¹⁰⁰⁹. Si la pena se concibe como un *mal necesario*, cuando ésta no sea necesaria (en atención a los fines preventivos de la misma), teniendo en cuenta los principios de subsidiariedad y *ultima ratio* el recurso a la sanción penal ya no está justificado, por lo que el Derecho penal debe retirar la punición de la conducta (subsistiendo, en su caso, la responsabilidad en sede administrativa).

Debemos concluir que pese a que la *necesidad* de pena disminuye notablemente cuando se lleva a cabo un comportamiento regularizador en los términos exigidos por el art. 307,3 CP., pues los fines de la misma quedan salvaguardados (o en gran medida salvaguardados), no obstante no puede afirmarse que el *merecimiento* de pena

¹⁰⁰⁹ Sobre esto QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 815 advierte que “la pena así reducida no es más que simbólica”. Lo que hace el legislador con la cláusula del art. 307,3 CP. es “para estos delitos, dar un paso más, y [...] eximir de pena al autor”. No obstante, debe dejarse apuntado que, a pesar de que se retire por completo la sanción penal, la sanción administrativa subsiste, si bien reducida al 50 %, según se establece en el art. 31,4 LGSS. Tras la regularización, por tanto, el Derecho penal decide dar un paso atrás en virtud de las razones aducidas y en consideración del principio de *subsidiariedad penal*. Es entonces el Derecho administrativo sancionador, en materia de Seguridad Social, el que se encarga, en mejores condiciones, de sancionar la conducta defraudatoria inicial. También sobre el simbolismo de las penas privativas de libertad reducidas (si bien en referencia a la sustitución o la suspensión), puede leerse a: ARMENDÁRIZ LEÓN, C.: “Alternativas a la ejecución de las penas privativas de libertad”, en Molina Blázquez, M. C. (coord.), VV. AA., *La aplicación de las consecuencias jurídicas del delito. Estudio práctico*, Ed. Bosch, Barcelona, 2005, pp. 114 y ss.

desaparezca. El sujeto es merecedor de pena en tanto ya ha cometido un delito perfecto, y en tanto ya ha lesionado el bien jurídico mediante la ejecución de una conducta disvaliosa. Sin embargo, no es *necesaria* la imposición de pena toda vez que los fines de ésta han sido, en gran medida, alcanzados.

IV. FUNDAMENTO Y FINALIDAD: LA NECESIDAD DE SU DISTINCIÓN.

La doctrina penal no suele detenerse a diferenciar entre *finalidad* y *fundamento* de la regularización. Por lo general, los distintos autores que estudian esta cuestión asumen como fundamento lo que en realidad es la finalidad del legislador, constituyendo ello un punto de partida poco acertado para dar solución al interrogante que nos estamos planteando. Es éste equívoco el que conduce a algunos autores a explicar el fundamento de la regularización con exclusivo apoyo en criterios extrapenales, de corte político – fiscal.

Como pone de manifiesto FARALDO CABANA “éste sector doctrinal se ha contentado con asumir como fundamento de las causas de levantamiento de la pena lo que era la finalidad que el legislador perseguía con su creación”¹⁰¹⁰. No debe confundirse el objetivo perseguido por el legislador, o el fin pretendido por éste mediante la instauración legal de una figura como la regularización, con el *fundamento* de la norma. “Finalidad” y “fundamento” son conceptos que, aún pudiendo coincidir, y aún no siendo necesariamente excluyentes recíprocamente, son diferentes. Suscribiendo por entero las palabras de FARALDO CABANA puede decirse que “la norma posee una *ratio* objetiva que puede coincidir o no con la finalidad del legislador, pero que, en cualquier caso, sobrevive a aquella finalidad, que puede dejar de tener sentido por el mero hecho de que se produzca un cambio en las circunstancias sociales, históricas o políticas que motivaron al legislador a proceder de una determinada manera”¹⁰¹¹.

Atendiendo al significado literal de las palabras, el *fundamento* puede definirse como la “razón principal o motivo con el que se pretende afianzar o asegurar algo”. Por

¹⁰¹⁰ FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos... cit.*, p. 139; y La Misma, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, p. 103.

¹⁰¹¹ *Ibíd.*

su parte, la *finalidad* puede definirse como el “fin con que o por que se hace algo”¹⁰¹². Aplicado lo anterior a la norma penal, puede decirse entonces que el *fundamento de la norma* es la explicación de la razón de ser de la misma, mientras que la *finalidad de la norma* es el fin u objetivo que se persigue con su aprobación.

Ciertamente, parece claro que la *finalidad* del legislador (o, mejor, la finalidad dada por el legislador a la norma)¹⁰¹³ a la hora de configurar la cláusula de regularización es la de facilitar a la Administración la percepción de cuotas del sujeto defraudador, haciendo efectivo el cobro de las mismas, lo que constituye un interés eminentemente fiscal o recaudatorio¹⁰¹⁴. Esta idea se deriva de las propias razones esgrimidas por el legislador en las sucesivas leyes que han venido configurando la norma. Así, la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, en el Código Penal de 1973¹⁰¹⁵, decía en su Exposición de Motivos lo siguiente: “resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria [...] y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas”. De ello se deriva que la intención del legislador (que no el fundamento de la norma) era la de extrapolar los efectos de la regularización administrativa al orden penal, incluyendo en éste una norma cuya finalidad estaba preordenada a la consecución de intereses recaudatorios¹⁰¹⁶. Más clara aparece la finalidad fiscal en el Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la

¹⁰¹² RAE.

¹⁰¹³ Sobre la distinción entre el “fin subjetivo del legislador” y el “fin objetivo de la norma”, cfr.: GIMBERNAT ORDEIG, E.: *Concepto y método de la ciencia del Derecho penal*, Ed. Tecnos, reimpresión año 2009, Madrid, 2009, pp. 77 y ss. Como concluye este autor, a pesar de que resulte preferible hablar de un fin objetivo perseguido por la norma “ello pocas veces planteará conflictos; pues, por lo general, las voluntades objetivas y subjetivas suelen coincidir en su contenido” (p. 82).

¹⁰¹⁴ En este sentido: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 666.

¹⁰¹⁵ BOE nº. 155, de 30 de junio de 1995.

¹⁰¹⁶ En este sentido advierten, v. gr.: BERMEJO RAMOS, en Aragonés Beltrán, (coord.), Abril Abadín, Aragonés Beltrán, Bañeres Santos, et. al., *La apreciación de los indicios de comisión del delito fiscal... cit.*, p. 48; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1077; o SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez, (et. al.), *La regularización tributaria como causa de exención... cit.*, p. 203 (si bien ésta última autora identificando este hecho con el verdadero *fundamento* de la norma).

Seguridad Social¹⁰¹⁷. En ésta puede leerse: “el eje de los criterios que inspiran la presente reforma se corresponde con la mejora de la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y del gasto público, que se revela como un elemento imprescindible del conjunto de medidas adoptadas con motivo de la crisis económica [...]”. Muchos otros aspectos de esta última reforma coadyuvan a sostener la idea de que la *finalidad* pretendida por el legislador es, realmente, la de obtención de las cuotas inicialmente defraudadas: así por ejemplo, el hecho de que la sola pendencia del proceso no paralice la acción de cobro, o el hecho de que la regularización exija como requisito positivo ya no sólo la comunicación de los datos defraudados, sino el efectivo pago completo de la deuda. En este sentido, como explica MARCHENA GÓMEZ “la técnica reiterativa empleada por el legislador a la hora de describir los supuestos de la exoneración de responsabilidad, evidencian una preocupación especial por impedir vacíos interpretativos que condicionen el éxito recaudatorio”, lo que permite afirmar que la institución de la regularización se encuentra recubierta de una pragmática finalidad de cobranza¹⁰¹⁸. Esta idea también ha sido recogida, en el ámbito del Derecho comparado, por la doctrina italiana¹⁰¹⁹. No parece discutible, pues, que el legislador con la instauración de la figura de la regularización esté persiguiendo una *finalidad* político – fiscal identificada en la idea de cobro de las cuotas, percepción de ingresos o, en definitiva, recaudación¹⁰²⁰.

Sin embargo, lo anterior, aún constituyendo la *finalidad*, no puede considerarse como el *fundamento* de la norma, al menos sin ulteriores explicaciones¹⁰²¹. Como

¹⁰¹⁷ BOE nº. 312, de 28 de diciembre de 2012.

¹⁰¹⁸ MARCHENA GÓMEZ, M.: “La incidencia de la regularización tributaria en el análisis del delito fiscal y las falsedades mediales”, en *Carta Tributaria*, nº 226, junio de 1995, p. 8.

¹⁰¹⁹ Vid.: CARBONE, D.: “Diritto penale previdenziale: reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali”, en *Foro Italiano*, Vol. II, 1998, p. 255, quien considera que “la finalidad es estimular el cumplimiento tardío de la obligación de cotización perseguida con el establecimiento de este delito”. En semejante sentido: PADOVANI, T.: “Nuovo apparato sanzionatorio in materia di lavoro”, en *Diritto penale e processo*, nº 4, 1995, p. 506.

¹⁰²⁰ Como apunta FERRÉ OLIVÉ: *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., p. 44, en relación a la reforma operada por medio de la LO 7/2012 “al adoptar estas reformas se tenía claro el *fin perseguido*, que no era otro que captar recursos para reflotar una maltrecha economía” (cursivas mías).

¹⁰²¹ La distinción entre “fundamento” y “finalidad” no sólo se hace predicable de instituciones como las causas de levantamiento de la pena, sino también de cualquier delito (en relación con los motivos para su incriminación y con el fundamento que, en atención al bien jurídico protegido, los explica). En este sentido COBO DEL ROSAL / VIVES ANTÓN, *Derecho penal, parte general*, cit., pp. 320 – 321, ya señalaban que “no siempre la protección penal otorgada a un determinado bien jurídico constituye la finalidad última perseguida por el Ordenamiento al otorgarla”, añadiendo que “en ocasiones se protege un

acertadamente señala GÓMEZ PAVÓN “el fundamento de la pena no explica cuáles han sido las razones o motivos que han llevado a la introducción de estas causas de levantamiento de la pena en el delito de defraudación a la Seguridad Social”. Para la autora “parece claro que el motivo de la inclusión del artículo 307,3 del Código Penal responde a criterios utilitarios y pragmáticos, a la consecución por parte del Estado de las cantidades defraudadas; pero debemos dar la razón a los autores que mantienen que no necesariamente debe coincidir la finalidad pretendida con el fundamento de esta causa de levantamiento de la pena”¹⁰²². También FERRÉ OLIVÉ ha considerado que la regularización se incorpora al cuerpo del Código Penal “para cumplir las finalidades de estímulo para recuperar el dinero oculto, es decir, objetivos en esencia recaudatorios”; más, desde una perspectiva penal, considera el autor que la regularización constituye “una vía para incorporar al delito las modernas teorías jurídico penales de la reparación, el desistimiento y el arrepentimiento activo”¹⁰²³.

Como advierte BRANDARIZ GARCÍA, el establecimiento de la cláusula de regularización, aún proviniendo inicialmente del Ordenamiento Tributario, “no implica que la labor del intérprete penal haya de reducirse a una simple traslación mimética del contenido de la regularización en el orden tributario”, más aún en el delito contra la Seguridad Social en que la incidencia de la normativa tributaria no es directa¹⁰²⁴. Las razones que movieron al legislador a establecer la figura de la regularización pueden constituir la *finalidad* que se pretende con la norma, pero no prejuzgan la fundamentación de la institución, que debe ser de tipo penal¹⁰²⁵.

determinado bien jurídico en aras de la obtención de ciertos resultados, más o menos remotamente conectados con él. Las *razones* motivadoras de la incriminación de una conducta como delito no son, necesariamente, coincidentes con el bien jurídico, ni tampoco lo son las variadas causas politicocriminales tenidas en cuenta por el legislador”.

¹⁰²² GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 579 – 580; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 139.

¹⁰²³ FERRÉ OLIVÉ: *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., p. 54.

¹⁰²⁴ BRANDARIZ GARCÍA, *Sobre el concepto de regularización en las causas de levantamiento de la pena...* cit., pp. 191 – 192.

¹⁰²⁵ Vid.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit. pp. 127 y ss.

Si la figura de la regularización se encuentra insita en el cuerpo del Código Penal, entonces la misma debe respetar los principios propios del orden penal¹⁰²⁶. De pasarse por encima de éstos debería quedar fuera del Ordenamiento jurídico – penal, pues con la misma se estaría produciendo una perversión del *ius puniendi* y una instrumentalización ilegítima de este Derecho. Como expone FARALDO CABANA, “la apelación a fines ajenos a la tutela de los bienes jurídicos se ve limitada por el respeto a los fines de la pena, que no pueden ser menospreciados por necesidades instrumentales o contingentes del legislador”¹⁰²⁷.

Estamos de acuerdo con aquellos autores que afirman la posibilidad de que mediante el Derecho penal se persigan *finalidades* que pueden ser extrapenales, pues éste Derecho se encuentra en relación con otros sectores del Ordenamiento Jurídico (que es único en su conjunto) y no puede ser ajeno a realidades sociales y económicas¹⁰²⁸. Pero para que se pueda perseguir esa determinada finalidad, es necesario que la norma configurada quede *fundamentada* en razones y principios propios del orden penal, y no a costa de éstos, esto es, como decíamos *supra*, que el interés extrapenal supere el filtro valorativo del Derecho penal. Si existe un fundamento penal, entonces no hay problema alguno para que el Derecho penal acoja instituciones dirigidas a la consecución de unos determinados objetivos extrapenales, pues en tal caso no existe una perversión de este Derecho ni una manipulación ilegítima del mismo: la norma queda explicada en atención a razones propiamente penales. El problema se da cuando la cláusula prevista no aparece fundada en postulados penales, sino solamente político – fiscales, como plantean algunos autores: en este caso sí se produce una instrumentalización ilegítima del mecanismo penal.

En palabras de IGLESIAS RÍO “el legislador, plegado a consideraciones pragmáticas, encamina la regularización a lograr un incremento de la recaudación y a que afloren fuentes económicas hasta ahora opacas y sumergidas. Pero, a pesar de ello, no podemos resignarnos a otorgar una fundamentación y una interpretación sometida

¹⁰²⁶ TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención... cit.*, p. 4.

¹⁰²⁷ FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos... cit.*, p. 139; y La Misma, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, p. 103.

¹⁰²⁸ En este sentido cfr.: QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 814; El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 177; y MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 1078. Vid. tb., v. gr.: PEDREIRA GONZÁLEZ, *La prescripción de los delitos y de las faltas... cit.*, p. 154.

unilateralmente a dichos planteamientos de índole mercantilista. En este sentido, la lectura que ha de hacerse de dichos preceptos debe enfocarse en clave jurídico – penal y en conexión con los fines de la pena”¹⁰²⁹.

De todo lo anterior puede colegirse que, aún asumiendo que la regularización persiga una *finalidad* de tipo extrapenal o político – fiscal, si ésta no se encuentra apoyada en un sólido *fundamento* de tipo penal, entonces debería quedar fuera del Código.

V. EL FUNDAMENTO DE LA REGULARIZACIÓN EN ATENCIÓN A SUS REQUISITOS POSITIVOS. PROPUESTA DE *LEGE FERENDA*.

De todo lo expuesto hasta el momento se pueden extraer varias ideas:

En primer lugar, que en el instituto de la regularización se tiende a confundir el *fundamento* con la *finalidad* de la norma. Como se ha podido comprobar en el epígrafe anterior, algún sector de la doctrina ha querido identificar como fundamento de la cláusula lo que en realidad es la finalidad pretendida por el legislador. A nuestro modo de ver, no puede negarse que en el instituto de la regularización se persiga una finalidad propia de la órbita fiscal: conseguir la recaudación con objeto de que la Seguridad Social pueda cumplir sus objetivos¹⁰³⁰. Sin embargo ésta finalidad no puede considerarse, sin más, el fundamento de la cláusula: toda vez que la figura de la regularización se encuentra insita en el cuerpo del Código Penal ésta debe haber superado el *filtro valorativo* del Derecho penal, que decide su incorporación con base en sus propias valoraciones y en atención a sus propios intereses y postulados configuradores¹⁰³¹. De no ser así, debería quedar fuera del Ordenamiento jurídico – penal, pues con la misma se estaría produciendo una perversión del *ius puniendi* y una instrumentalización ilegítima del Derecho penal, que sería tan sólo un medio vehicular para alcanzar objetivos que no le son propios.

¹⁰²⁹ IGLESIAS RÍO, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 830.

¹⁰³⁰ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 579 – 580.

¹⁰³¹ En este sentido ya se pronunció: TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención...* cit., p. 4.

En segundo lugar, que en el instituto de la regularización subyace una forma de *especial reparación* que puede encontrar apoyo en los fundamentos y justificaciones propias de otras formas de comportamiento postdelictivo positivo: el desistimiento de la tentativa y la circunstancia atenuante de reparación del daño. De este modo, el fundamento de la figura recogida en el art. 307,3 CP., desde la óptica penal, se identifica con tres ideas clave: (1) un interés político – criminal del Estado en lograr la reparación de la víctima y la satisfacción de sus intereses (intereses que, como se dijo, son fiscales o recaudatorios, lo que no implica que el fundamento sea fiscal), (2) una menor necesidad de pena, toda vez que con este comportamiento quedan en gran medida salvaguardados los fines de la misma, y (3) una asunción de los principios de mínima intervención penal y subsidiariedad o *ultima ratio*, que aconsejan la retirada de sanción penal, toda vez que la misma ya no resulta absolutamente necesaria, reservándose para el sujeto la sanción que corresponda según la legislación administrativa (con objeto, además, de que la cláusula no se adentre en el denominado “Derecho penal mínimo o simbólico”). Con estos tres pilares transversales queda fundamentada la cláusula de regularización desde una óptica penal.

Y en tercer lugar, que la especial reparación que supone la regularización se traduce, como adelantamos *supra*, en el completo reconocimiento de la deuda. Y ello porque, considerando que el bien jurídico es la función recaudatoria, y que ésta se lesiona con la opacidad (sea mediante la no – comunicación, sea mediante una comunicación falseada), a *sensu contrario* tal daño se repara comunicando la deuda de forma completa y veraz¹⁰³². En síntesis: con la comunicación se produce el retorno a la legalidad del sujeto inicialmente defraudador; con este modo de proceder surge la reparación y se pone de manifiesto una menor necesidad de pena en atención a la vigencia de los fines preventivos de la misma, lo que combinado con el principio de intervención mínima del Derecho penal aconseja el levantamiento de la pena.

Sin embargo, el actual art. 307,3 CP. no supedita tal levantamiento de sanción penal al reconocimiento completo de la deuda, sino que lo condiciona a que, además, el sujeto proceda al completo pago de la misma. Como bien ha señalado BACIGALUPO tras el

¹⁰³² En este sentido cfr.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 571 – 572; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 130 – 131.

cambio legislativo producido en 2012 “la reforma no sólo ha mantenido la regularización, es decir: el *actus contrarius* por el cual el infractor reconoce la validez de la norma del derecho fiscal infringida, sino que ha introducido el reintegro, con los mismos efectos que la regularización fiscal, respecto de los delitos contra la Seguridad Social”¹⁰³³. La exigencia de pago va más allá de la reparación: es una exigencia mayor. Como expresa QUERALT JIMÉNEZ, exigiéndose el pago en la regularización se produce una total asimetría con la defraudación, que debe entenderse como “ocultar” y no como “dejar de pagar”¹⁰³⁴. Por lo tanto, este extremo de la norma no resulta comprensible desde la óptica de la fundamentación penal: en palabras de CHOCLÁN MONTALVO, “si el injusto penal no consiste en la ausencia de pago no debe exigirse el pago para regularizar”¹⁰³⁵. Condicionar la exención de pena no sólo a la reparación del daño sino también al pago supone una auténtica instrumentalización, ilegítima, del Derecho penal. Aun cuando el daño se repara con el completo reconocimiento de la deuda, puesto que con este comportamiento ya se produce una menor necesidad de sanción y se aconseja el levantamiento de la misma, el legislador penal ha querido ir más allá y exigir, además, el pago íntegro de las cuotas adeudadas como condición sin la cual no es posible acceder a los beneficiosos efectos de la norma (primordialmente a la exención de responsabilidad penal). Como explica CHOCLÁN MONTALVO “requerir el pago efectivo como presupuesto de la regularización va más allá del deber de actuar cuya omisión es sancionada en la norma penal del delito [...], pues el deber de conducta se satisface con el solo reconocimiento de la deuda, aunque se omita el pago”¹⁰³⁶.

¹⁰³³ BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 5.

¹⁰³⁴ QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 815.

¹⁰³⁵ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 359.

¹⁰³⁶ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 359. Como explica el autor, “si el injusto penal se fundamenta propiamente en la ocultación, en la simulación de la realidad económica del sujeto [...] la regularización –la otra cara de la moneda– debe limitarse a la declaración veraz, al reconocimiento de la deuda, a la exposición real de los hechos objetivos que permiten liquidar [...], la reparación consiste en este último comportamiento, no en el pago”. Critica el autor ciertas decisiones jurisprudenciales que, antes de la reforma de 2012, ya exigían el pago como condición para acceder al levantamiento de la pena: “la jurisprudencia es contradictoria cuando, de un lado fundamenta la excusa absoluta en la doctrina de la reparación, y, de otro, al exigir el pago efectivo para la exención de pena, requiere del sujeto mucho más que la mera reparación [...] con lo que indudablemente se requiere del sujeto activo no sólo la revalidación de la norma penal quebrantada, sino también de la norma tributaria extrapenal” (en referencia a la regularización en el delito fiscal).

La exigencia de pago como requisito positivo en la regularización no responde a un fundamento penal sino marcadamente político – fiscal. Tras la última reforma operada en 2012 la norma ha incluido un requisito, el pago, con la intención de hacer efectivo el cobro de las cuotas adeudadas y conceptos de recaudación conjunta, fin que es propio del Ordenamiento de la Seguridad Social, pero no del Derecho penal. Este extremo de la norma es una manifestación clara del *principio de oportunidad* (reglada), toda vez que se está utilizando el instrumento penal con el único fin de conseguir objetivos propios de otros sectores del Ordenamiento¹⁰³⁷. Como exponen DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, “el objetivo de recaudar los fondos públicos que el Estado necesita para llevar a cabo sus políticas en esta materia va a conducir por estrictas razones de eficacia a favorecer aquellos comportamientos que redunden en una mayor y más rápida obtención de los ingresos públicos”¹⁰³⁸. Eso es lo que precisamente acontece en la regularización cuando se fija como requisito el pago de la deuda¹⁰³⁹.

Como dijimos, toda norma penal que persiga determinados intereses extrapenales requiere superar el *filtro valorativo* del Derecho penal, esto es, reclama una fundamentación con base en valoraciones y principios penales. Sólo de este modo un *fin* extrapenal, por ejemplo fiscal, puede ser acogido legítimamente por el Derecho penal. En caso contrario, si no existe una explicación penal de la norma (apoyada, por ejemplo, en la teoría de los fines de la pena), entonces se legisla a costa del propio Derecho penal, pervirtiendo al mismo e instrumentalizándolo de manera ilegítima. Numerosos principios penales pueden quedar en entredicho con este modo de proceder, verbigracia el de exclusiva protección de bienes jurídicos, el de proporcionalidad, o el de subsidiariedad del Derecho penal. En definitiva: no resulta legítimo el empleo del instrumento punitivo en aras a conseguir un interés netamente fiscal, totalmente ajeno al Derecho penal. Este Derecho no puede asumir como propia la función de cobro de una

¹⁰³⁷ El propio legislador penal parece así reconocerlo cuando en el Preámbulo de la LO. 7/2012, de 27 de diciembre (BOE. nº 312, de 28 de diciembre de 2012), última ley modificadora de estos delitos, aduce que “el eje de los criterios que inspiran la presente reforma se corresponde con la mejora de la eficacia de los instrumentos de control social de los ingresos y del gasto público, que se revela como un elemento imprescindible en el conjunto de medidas adoptadas con motivo de la crisis económica [...], así como con la necesidad de acompañar a las mismas de las reformas necesarias en los sectores o actividades económicas en las que, por otro lado, existe una mayor percepción del fraude y que son precisamente donde deben adoptarse las reformas penales concretas”.

¹⁰³⁸ DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal... cit.*, p. 260.

¹⁰³⁹ Para mayor abundamiento sobre los razonamientos de la fundamentación fiscal, nos remitimos a lo ya expuesto *supra* en este Capítulo al analizar la fundamentación político – fiscal.

deuda, condicionando la impunidad al cumplimiento de este requisito. Como expresan GARCÍA ARÁN / MUÑOZ CONDE, el Derecho penal es una rama del Ordenamiento Jurídico y como tal se encuentra en una relación de interdependencia con el resto de normas jurídicas. Pero en el seno del Ordenamiento, al Derecho penal sólo le corresponde la tarea de sancionar “los ataques más intolerables a los bienes jurídicos más importantes”¹⁰⁴⁰. Cuando dicha lesión se encuentre reparada y se manifieste una reducida necesidad de pena (como ocurre con la regularización al exigir el “completo reconocimiento” de la deuda), en virtud de la subsidiariedad penal se debe dar un paso atrás, sin que pueda condicionarse el levantamiento de pena al pago de la deuda. Si cuando se comunica y reconoce de forma completa la deuda ya puede afirmarse, en virtud de la reparación que se produce, que no es necesaria la pena (en atención a los fines preventivos de ésta y al principio de intervención mínima penal), entonces ¿por qué todavía ésta no se levanta? ¿Por qué todavía se exige un requisito añadido, cual es el pago? ¿Bajo qué razones *penales* se aconseja condicionar la exención de responsabilidad *penal* al pago efectivo de las cuantías defraudadas? Desde la óptica del Derecho penal no hay razón que fundamente este extremo de la norma: las razones son puramente fiscales. Por lo tanto, tampoco hay razón para mantener en el Código Penal este requisito. WOHLERS, siguiendo las opiniones de HASSEMER y NEUMAN, señala que un comportamiento que lesiona un bien jurídico sólo puede llevar a aparejada una pena “cuando el bien jurídico solamente se pueda proteger eficazmente mediante una consecuencia jurídico – penal ... y no de otro modo”¹⁰⁴¹. En la regularización, dado que cuando el sujeto reconoce la deuda ya está reparando ese bien jurídico inicialmente menoscabado, entonces puede decirse que ya no es *necesaria* la aplicación de una consecuencia jurídico – penal, esto es, que ya no es necesaria la pena. Y si ya no es necesaria la pena, ésta no puede seguir supeditándose a requisitos extra derivados de otros sectores del Ordenamiento.

La Seguridad Social cuenta con sus propios mecanismos para hacer efectivo el cobro de las cuotas adeudadas y conceptos de recaudación conjunta, toda vez que ya se ha revertido la defraudación cuando la deuda se ha puesto en conocimiento de la TGSS.

¹⁰⁴⁰ MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general, cit.*, p. 74.

¹⁰⁴¹ WOHLERS, W.: “Derecho penal como ultima ratio. ¿Principio fundamental del Derecho penal en un Estado de Derecho o principio sin un contenido expresivo propio?”, en Robles Planas, R., *Límites al Derecho penal. Principios operativos en la fundamentación del castigo*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012, p. 110.

A partir de este momento es la propia TGSS. la que tiene que abrir el procedimiento de recaudación correspondiente para el cobro de las cuotas, utilizando sus propios mecanismos e instrumentos (que además se presumen más eficaces para hacer efectivo el cobro, al estar expresamente diseñados para ello, lo que no ocurre con el Derecho penal), y en su caso, sancionar administrativamente a quien no paga¹⁰⁴². Todo lo anterior es función de la Seguridad Social, más no del Derecho penal, que desde el momento en que pasa a asumir el requisito del pago de la deuda se está apoderando de cometidos que no le son propios, produciéndose, por tanto, una perversión e instrumentalización del mismo. En este sentido coincidimos plenamente con SÁNCHEZ TOMÁS cuando afirma, si bien en relación con la figura en el delito de fraude contra la Hacienda Pública, que “los fines del Derecho tributario son sustancialmente diferentes de los del Derecho penal. Aquél tiene como finalidad regular los aspectos relativos al sistema de organización de patrimonio de las Haciendas Públicas y su régimen de sanciones se enmarca en los mecanismos de autotutela de las Administraciones Públicas. Éste tiene la finalidad de proteger los bienes jurídicos más importantes ante los ataques más graves”¹⁰⁴³. De igual manera hay que decir que los fines de la normativa de Seguridad Social son diferentes a los del Derecho penal, por lo que desde el momento en que éste último se hace cargo de los fines del primero, sin que exista exégesis penal alguna, parece clara la perversión del instrumento penal.

Todo lo anterior nos conduce a hacer una propuesta de *lege ferenda*, que pasa por la eliminación del requisito del pago de las cuotas en la norma contemplada en el art. 307,3 CP., toda vez que el mismo no es acorde a los principios y funciones propias del Derecho penal: se exige un comportamiento que va más allá de la reparación, y que además acontece cuando ya se diluye notablemente la necesidad de pena, condicionando la exención de responsabilidad penal a una exigencia propia de otras ramas del Ordenamiento Jurídico, y quedando justificada esta previsión tan sólo en criterios de oportunidad y política fiscal (criterios extrapenales). En síntesis: toda vez que con la comunicación (o con el “completo reconocimiento”, como se desprende de la literalidad del precepto) ya se produce la reparación y se pone de manifiesto la menor necesidad de pena que aconseja la eliminación de la misma, de *lege ferenda* éste debiera ser el único

¹⁰⁴² Sobre ello, ampliamente cfr.: VIDA SORIA / MONEREO PÉREZ / MOLINA NAVARRETE / QUESADA SEGURA, *Manual de Seguridad Social*, cit., pp. 205 y ss.

¹⁰⁴³ SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho penal, parte especial III... cit.*, p. 120.

requisito positivo de la regularización. Todo lo que va más allá se extralimita de las funciones propias del Derecho penal, por lo que debe ser expulsado del Código.

Este problema pudiera parecer solucionado si se concibe, como hacen algunos autores, que el bien jurídico protegido en la defraudación es el patrimonio, configurándose además el delito como de resultado (resultado que se concretaría en el perjuicio superior a 50.000 euros)¹⁰⁴⁴. Y ello porque de este modo la exigencia del “completo reconocimiento” repararía el desvalor de acción producido, mientras que el requisito del “completo pago” vendría a reparar el desvalor de resultado (patrimonial)¹⁰⁴⁵. No obstante, a nuestro juicio este argumento no es en modo alguno

¹⁰⁴⁴ Son de la opinión de que el bien jurídico protegido es el patrimonio, v. gr.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 83; El Mismo, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., p. 723; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. p. 30; BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 347 – 376; ÁLVAREZ MORENO, *Los delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 38; MORALES PRATS, F.: “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Quintero Olivares, G. (dir.), Morales Prats, F. (coord.), *Comentarios a la Parte Especial del Derecho penal*, Ed. Aranzadi, 9ª edición, Navarra, 2011, p. 1100; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 178 y ss.; BUENO ARÚS, F.: “La protección penal del trabajador en la Propuesta de Anteproyecto del Nuevo Código Penal de 1983 (I)”, en *Actualidad Laboral*, nº12, marzo de 1986 – I, p. 588; BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 342; Los Mismos, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 136; MESTRE DELGADO, en Lamarca Pérez (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 423 – 425; AGUSTÍ I JULIÁ, J.: “El artículo 307 CP. Delitos contra la Seguridad Social”, en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social*, Ed. Bosch, Barcelona, 1998, p. 300; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación...* cit. pp. 51 – 52; El Mismo, “Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social”, en *Revista Actualidad Penal*, nº 28, julio de 1996, pp. 516 – 517; LOMBARDERO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., pp. 128 – 129; PIQUÉ VIDAL, J.: “Delitos contra la Seguridad Social”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al.: *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, pp. 112 – 113, ESCOBAR JIMÉNEZ, R.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 del Código Penal)”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 281, año VII, febrero de 1997, p. 1; REYES OLEA, M. C.: “Consideraciones en torno al nuevo delito contra la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, nº. 4086, año 1996 – 4, p. 1313; MARTÍNEZ PÉREZ, C.: “El delito de defraudación tributaria” en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.), *Comentarios a la legislación penal, T. VII*, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1986, pp. 242 – 247; DOLZ LAGO, M. J.: “El nuevo delito contra la Seguridad Social: primera aproximación”, en *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº 19, julio – septiembre de 1995, pp. 100 – 102; y COLINA RAMÍREZ, E. I.: *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico – dogmático del art. 305 Cp.*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010, p. 122. También se posiciona en este sentido RODRÍGUEZ – PIÑERO ROYO / QUINTANAR DÍEZ, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 141 y ss. (si bien con algún matiz próximo al planteamiento de las tesis funcionalistas, al afirmar que “la concreción y definición de dicho bien jurídico pudiera concluirse con la específica referencia a dicha tutela de la función recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social”). En relación al delito fiscal, v. gr.: AYALA GÓMEZ, I.: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1988, pp. 95 y ss.

¹⁰⁴⁵ Esta parece ser también la intención del legislador con la última reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre (BOE. nº 312, de 28 de diciembre de 2012), en cuya exposición de motivos puede leerse que una de las modificaciones

definitivo: no podemos decir que algo es lo que no es. En nuestra opinión, por las razones apuntadas en el Capítulo I de esta investigación, el bien jurídico tutelado en la defraudación es la función recaudatoria, no el patrimonio. Por mucho que de un modo pragmático con el reconocimiento del bien jurídico “patrimonio” pueda quedar subsanado el problema que estamos subrayando en referencia al requisito del pago, no creemos que esta premisa sea cierta: el bien jurídico es el que es, con independencia del mayor o menor grado de acierto del legislador a la hora de configurar instituciones que levanten o anulen la pena por el delito cometido, como ocurre con la regularización.

Con independencia de esta propuesta de *lege ferenda*, y teniendo en cuenta todo lo expuesto, debemos concluir afirmando que en la norma del art. 307,3 CP., de *lege data*, subyace una fundamentación dual o mixta: por un lado, una fundamentación penal, toda vez que con el comportamiento regularizador, identificado en el reconocimiento de la deuda, el sujeto repara el perjuicio ocasionado, demostrando además una menor necesidad de pena; por otro, una fundamentación político – fiscal, toda vez que el legislador va más allá y exige el pago como condición para el levantamiento de la pena, en atención a criterios de oportunidad basados en intereses puramente fiscales.

VI. RECAPITULACIÓN Y TOMA DE POSTURA.

La configuración de una norma como la regularización, tan controvertida como beneficiosa para quien inicialmente defraudó a la Seguridad Social, debe encontrar apoyo en sólidos argumentos que la fundamenten, y en férreas razones que expliquen su inclusión en el seno del Código Penal.

A este respecto, la doctrina tradicionalmente ha venido defendiendo una fundamentación mixta de la cláusula de regularización, que se apoyaría tanto en razones político – fiscales como en postulados propiamente penales, que combinados entre sí justificarían su existencia. Como ha podido comprobarse a lo largo de este capítulo, dentro de esa *fundamentación intermedia* la doctrina pone mayor énfasis en una u otra argumentación (fiscal o penal).

consiste en “configurar la regularización [...] como el verdadero reverso del delito, de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria”.

Los autores partidarios de un fundamento político – fiscal consideran que la cláusula de regularización encuentra su razón de ser en la necesidad del Estado, por medio de la TGSS., de hacer efectivo el cobro de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta inicialmente defraudados. Ello revelaría que tras el instituto de la regularización subyacen poderosas razones de carácter político – fiscal, eminentemente recaudatorias, que habrían primado frente a razones de carácter penal. En definitiva: la regularización, explicada desde esta óptica, quedaría fundamentada en el interés del Estado en conseguir el cobro de lo inicialmente defraudado, con objeto de que la Seguridad Social pueda cumplir con sus cometidos. La regularización, en fin, estaría preordenada a la consecución de un interés propio de la Seguridad Social, de tipo fiscal o recaudatorio y, consecuentemente, de carácter extrapenal. Los argumentos empleados por este primer grupo de autores son variados:

En primer término se aduce que esta institución es fruto de una traslación inicial, primero al delito fiscal y después al delito de defraudación a la Seguridad Social, de una cláusula semejante ya existente en el orden tributario, con objeto de evitar la incoherente situación existente hasta el momento, en que la regularización del sujeto desplazaba la sanción administrativa, pero no la penal si los hechos eran ya delictivos (en atención a la cuantía defraudada). Si lo que pretendía el legislador con esta cláusula en el orden tributario era conseguir el cobro de lo inicialmente evadido, al extrapolar esta figura al seno del Código Penal pudiera entenderse que la misma finalidad subsiste en el art. 307,3 CP., si bien ahora ante hechos que revisten el carácter de delito¹⁰⁴⁶.

En segundo lugar, se alega también que nos encontramos ante un nuevo contexto de eficacia, derivado de una renovada política fiscal, que se adentra también en el orden penal por medio de instituciones como la regularización. Se advierte así sobre el cambio de modelo actual respecto del tradicional: el sistema recaudatorio del Estado se encuentra hoy presidido por una idea de *bilateralidad equilibrada* en que la Administración ya no es la protagonista del cobro de tributos y de cuotas, sino que adquiere mayor importancia el comportamiento del sujeto obligado. También acontece este nuevo contexto en el caso de la Seguridad Social, en donde puede afirmarse que el

¹⁰⁴⁶ Recogen estos argumentos, entre otros: MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1077; y SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez (et. al.), *La regularización tributaria como causa de exención...* cit., p. 203.

empresario es el auténtico agente protagonista de la recaudación (pues es él quien aparece como sujeto obligado y como sujeto responsable). Siendo esto así, y entendiéndose por tanto que el empresario ostenta un papel central en la función recaudatoria, entonces el mismo debe poder evitar la sanción administrativa y también la penal, cuando de forma voluntaria, aún extemporáneamente, cumple con su obligación de cotización (en ese nuevo contexto de *eficacia*). En definitiva, el Derecho penal se habría convertido en un mecanismo más al alcance de intereses recaudatorios, mecanismo del que el Estado se serviría para cumplir sus objetivos fiscales¹⁰⁴⁷.

En tercer lugar, se defiende que con la regularización se pone de manifiesto una idea de *estímulo* de cara al contribuyente, configurándose esta cláusula como una institución que tiende a preservar y fomentar la conciencia fiscal ciudadana, algo a todas luces necesario teniendo en cuenta que la Administración se encontraría en una situación de desigualdad respecto del defraudador. Estos autores consideran que existe un “estado de necesidad” permanente en la TGSS., que recurriría a este mecanismo (en sede penal) con objeto de *estimular* al contribuyente con la idea de impunidad y reforzar la conciencia fiscal de éste. Pese a que esta teoría se encuentra muy próxima a la tesis político – criminal del “puente de plata” (tradicionalmente justificadora del desistimiento de la tentativa), en realidad tras la misma subyacen, como se puso de manifiesto, razones de tipo puramente fiscal o recaudatorias. A este argumento del *estímulo*, sin embargo, se le han objetado críticas diversas (por ejemplo, que en realidad lo que puede producirse es un *contraestímulo* si se entiende que el defraudador está en una mejor posición para el fraude que la Administración para su descubrimiento, lo que hará que éste finalmente no regularice su situación, y prefiera correr el riesgo de la defraudación)¹⁰⁴⁸.

En cuarto lugar, se considera que la figura de la regularización es fruto de un juicio de ponderación realizado por el legislador, en términos de optimización de costes, por el que se decide que los fines del Derecho penal han de decaer ante intereses recaudatorios de la Seguridad Social. Según este planteamiento, la institución sería un supuesto claro de oportunidad reglada: ante la concurrencia de intereses superiores o de

¹⁰⁴⁷ En este sentido vid.: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 49 y ss.

¹⁰⁴⁸ Sobre esta argumentación, así como sobre las críticas a la misma, vid. ampliamente: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 199 y ss.

mayor relevancia, cuales son los recaudatorios, finalmente resulta como mejor opción que el Derecho penal de un paso atrás y elimine la sanción penal que debiera resultar aplicable tras la comisión del delito. Los positivos efectos que la regularización tiene para la Seguridad Social pesarían más que la necesidad de sancionar penalmente la conducta defraudadora¹⁰⁴⁹. En términos de optimización de costes, se concibe que la regularización supone un ahorro en tiempo y dinero al Estado, que prefiere percibir las cantidades inicialmente defraudadas y evitar el inicio y posterior desarrollo de un proceso lento y costoso. También en estos términos, se haría necesaria la previsión de la regularización teniendo en cuenta las dificultades de la Administración para descubrir el fraude. Lo anterior, sumado a la necesidad del Estado de preservar el correcto funcionamiento de un sistema de recursos públicos, como mecanismo necesario para el desarrollo del Estado social (sistema público de pensiones, prestación por desempleo...), revelaría una “mayor necesidad” de la regularización en detrimento de la sanción penal, que resultaría finalmente inaplicable¹⁰⁵⁰. En definitiva, como señalan algunos autores, según esta concepción se percibe que “regularizar es rentable”¹⁰⁵¹.

Y en quinto y último lugar, también se alega que ciertos extremos de la norma del art. 307,3 CP. no resultarían explicables en atención a criterios propiamente penales. Así por ejemplo, el hecho de que la exención de pena alcance también a determinados delitos instrumentales al fraude (irregularidades contables o falsedades), constituiría un nuevo ejemplo que revelaría que en la figura de la regularización subyacen importantes razones de tipo fiscal o recaudatorio, toda vez que este extremo de la norma no resultaría explicable penalmente¹⁰⁵².

Sin embargo, la explicación de la regularización en atención a razones puramente político – fiscales revela una manipulación ilegítima del Derecho penal, una instrumentalización del mismo en aras a la consecución de fines que no le son propios (fines fiscales o recaudatorios, propios de la Seguridad Social) y, en definitiva, una perversión del orden penal. Con la teoría fiscalista se estaría concibiendo al Derecho

¹⁰⁴⁹ Vid.: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* pp. 174 – 176; y CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.* p.331.

¹⁰⁵⁰ Vid.: DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...cit.* p. 260.

¹⁰⁵¹ DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...cit.* p. 263; y SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* p. 177.

¹⁰⁵² En este sentido: BRANDRARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 23 – 24; y El Mismo, *La regularización... cit.*, p. 71.

penal como un mero vehículo, carente de contenido propio, dirigido en exclusiva a la consecución de objetivos propios de la Seguridad Social. Con la misma se ponen en entredicho el carácter coactivo de la norma penal, la obligatoriedad de perseguir los delitos, y la protección de la intangibilidad de los bienes jurídicos, principios inderogables en un Estado de Derecho como el nuestro¹⁰⁵³.

Dado que la figura de la regularización se encuentra insita en el cuerpo del Código Penal, entendemos que ésta debe respetar los principios y postulados propios del orden penal, sin que pueda pasar por encima de ellos¹⁰⁵⁴. Es posible que el Derecho penal acoja ciertas consideraciones de tipo extrapenal en su propio contenido, y persiga determinados fines derivados de otros sectores del Ordenamiento, toda vez que forma parte de éste, y el mismo es único en su conjunto. Sin embargo, lo anterior exige atender a ciertos límites, con objeto de evitar que el Derecho penal termine haciéndose cargo de multitud de competencias que no le son propias. De este modo, para que una finalidad extrapenal forme parte del Derecho penal creemos necesario que supere el *filtro valorativo* de éste en atención a sus propias valoraciones, principios configuradores y fines, convirtiéndose de este modo en un interés que le competa al propio Derecho penal. De no ser así, y no habiéndose superado ese filtro, la cláusula en cuestión debería quedar fuera del Ordenamiento jurídico – penal. El Derecho penal no puede constituirse como un mero instrumento al servicio de fines y metas que le son ajenas, pues para ello existen otras ramas del Ordenamiento (administrativo, tributario, de la Seguridad Social...) que responden mejor a tales objetivos.

De lo anterior se comprende, y se comparte, el empeño de aquél grupo doctrinal que en los últimos años ha venido indagando una fundamentación penal de la cláusula de regularización. Ésta, para no ser concebida como un “cuerpo extraño” en el conjunto del Código, debe encontrar apoyo en razones *penales* que la expliquen. Es necesario, por tanto, encontrar argumentos propiamente penales, que justifiquen la previsión de esta institución en el seno del Código Penal. La renuncia a la sanción de un injusto penal no puede proclamarse en atención a intereses recaudatorios o fiscales, propios de

¹⁰⁵³ En este sentido: BRANDRARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 24; e IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 195

¹⁰⁵⁴ TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria como causa de exención... cit.*, p. 4.

la Seguridad Social, sino que debe encontrar su razón de ser en argumentos, principios y razones propias del orden penal¹⁰⁵⁵.

A nuestro modo de ver, el fundamento penal de la regularización puede encontrarse estudiando las razones explicativas de dos instituciones recogidas en el Código Penal, que se configuran también como formas de comportamiento postdelictivo positivo: el desistimiento de la tentativa, y la atenuante de reparación del daño. Del estudio de las diferentes teorías doctrinales formuladas a la hora de explicar el fundamento y razón de ser del desistimiento, podemos hallar el punto de partida que nos conduzca finalmente a predicar una fundamentación penal de la cláusula de regularización.

Con apoyo en el que consideramos como fundamento más correcto del instituto del desistimiento, y sin ánimo de repetir en este momento las distintas críticas que nos conducen a desechar las restantes teorías, entendemos que la figura de la regularización resulta explicable desde dos grupos de razones diferenciadas: por un lado, en la existencia de un interés por la reparación de la víctima (lo que conduce a estudiar el fundamento de la circunstancia atenuante de reparación del daño, prevista en el art. 21,5º CP.), y por otro lado, en la disminución efectiva de la necesidad de pena que se produce al tener en cuenta que con este comportamiento postdelictivo quedan en gran medida salvaguardados los fines preventivos de la pena (lo que además debe combinarse con los principios de mínima intervención penal o *ultima ratio*).

En primer lugar, la regularización se explica penalmente en atención a la reparación que con la misma se produce respecto de la inicial lesión del bien jurídico tutelado. Nos encontramos, pues, ante un supuesto de *especial reparación*. Este primer fundamento resulta explicable, como es propio de aquellas instituciones que pertenecen

¹⁰⁵⁵ Además, como ponen de manifiesto algunos autores, la propia cláusula de regularización abre la puerta a una explicación penal de la misma, cuando recoge un conjunto de cláusulas de cierre o de bloqueo a la regularización, momento a partir del cual no se hace posible acceder a la exención de pena (lo que no ocurre en muchos otros Ordenamientos Jurídicos). De lo anterior se entiende que si sólo fuese predicable un interés recaudatorio, entonces no tendría sentido establecer estas cláusulas de cierre, y debería haberse permitido la regularización en cualquier momento. Al respecto, vid.: BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 30; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 72; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 665; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 125; FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos... cit.*, p. 135; e IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 291.

a la categoría de la *punibilidad*, desde razones político – criminales que justifican la inclusión de la cláusula en el Código Penal. En concreto, en la existencia de un interés del Estado en lograr la reparación de la víctima y la efectiva satisfacción de los intereses de ésta, sin que pueda decirse que con la reparación se venga a compensar o disminuir alguna de las categorías conceptuales del delito, como la antijuridicidad o la culpabilidad (toda vez que el delito ya se ha consumado), ni tampoco que dicha reparación resulte explicable en atención a fundamentos utilitarios o de economía procesal.

Al Estado le interesa promover actitudes reparadoras de aquellos sujetos que cometieron un delito previamente, con objeto de dar satisfacción a los intereses de la víctima, lo que se pone de manifiesto tanto en el supuesto de la atenuante de reparación del daño (art. 21,5º CP.), como en el supuesto de regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307,3 CP.), si bien en cada caso se concreta de manera diferente. Es ésta una manifestación de la más moderna política criminal que influye en la configuración de un Derecho penal orientado a la víctima. El Estado, por vía de la regularización, pone de manifiesto un interés de tipo político – criminal dirigido a la satisfacción de los intereses de la víctima; víctima que en el delito del art. 307 CP. se identifica con la Seguridad Social. Es en este punto donde ha de encontrarse la conexión de la “reparación” con las teorías político – fiscales defendidas por algunos autores como verdadero fundamento de la regularización: por medio de esta institución el Estado quiere reparar a la víctima (Seguridad Social) y dar satisfacción a sus intereses, intereses que son de tipo fiscal o recaudatorio. Pero ello no implica afirmar que en la regularización subyazca un fundamento de tipo político – fiscal, sino más bien político – criminal: el Estado pretende satisfacer los intereses de la víctima, con independencia de que en el concreto supuesto de la regularización tal interés se identifique con la recaudación. El mero hecho de que en el delito de defraudación el interés de la víctima sea de tipo fiscal / recaudatorio, no implica asumir una fundamentación político – fiscal, pues en realidad lo que constituye la razón de ser de la norma es el interés político – criminal por el logro de la reparación de la víctima (lo que acontece también en el caso de la atenuante de reparación del daño del art. 21,5º CP., con independencia de cómo se concrete después dicho interés en el delito concreto). El interés recaudatorio existe, pero éste se toma en consideración en el art. 307,3 CP. como el interés de la víctima – Seguridad Social, lo que se mueve todavía dentro del círculo

de la política – criminal, más no de la política – fiscal. Con esta explicación puede afirmarse que el interés extrapenal inicial viene a transmutarse en un interés propiamente penal, habiéndose superado en este punto el *filtro valorativo* del Derecho penal, propugnándose, por tanto, una fundamentación penal de la cláusula de regularización. Y ello porque, a nuestro modo de ver, la política criminal es parte del Derecho penal, sin que pueda ni deba ser ajena a éste. La política criminal influye en la dogmática que se elabora, y configura el Derecho penal de una forma eficaz para cumplir con su tarea, por lo que ésta es parte del propio sistema jurídico – penal¹⁰⁵⁶. Por lo tanto, cuando afirmamos que en el instituto de la regularización subyace una fundamentación político – criminal, identificada en la existencia de un interés del Estado en lograr la reparación de la víctima y la satisfacción de sus intereses, seguimos fundamentando la cláusula en atención a criterios propiamente penales.

Esta reparación (que es penal, y no debe confundirse con la civil) sin embargo no puede ser el único fundamento de la regularización, pues el Derecho penal no puede perseguir un interés meramente particular (o privado) cual es el de la víctima. Se hace necesario, por tanto, acompañar a esta primera justificación de una construcción dogmática identificada con la menor necesidad de pena en atención a los fines de la misma. La especial reparación que supone el instituto de la regularización, no puede desconectarse de los fines de la pena, teoría a la que está imbricada. La reparación que supone la regularización constituye una vía para el cumplimiento de los fines clásicos del Derecho penal¹⁰⁵⁷.

Por esta razón, en segundo lugar, la cláusula de regularización resulta explicable también en atención a la menor necesidad de pena que se deriva con la ejecución de este comportamiento postdelictivo de signo positivo, dada la salvaguarda de los fines preventivos de la pena que se produce con dicho comportamiento, lo que combinado con los principios de mínima intervención penal y *ultima ratio* coadyuva a sostener una fundamentación penal de la institución. De este modo, puede afirmarse que el comportamiento postdelictivo que supone la regularización conduce a la anulación de

¹⁰⁵⁶ En esta dirección se pronuncian, entre otros: MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., pp. 50 – 51; QUINTERO OLIVARES, *Parte general del Derecho penal*, cit., pp. 208 y ss.; CUELLO CONTRERAS, *El Derecho penal español, parte general...* cit., pp. 156 y ss.; y QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 138.

¹⁰⁵⁷ En este sentido, v. gr.: SILVA SÁNCHEZ, *Sobre la relevancia jurídico – penal de la realización de actos de ‘reparación’*, cit., p. 198.

pena debido a la significativa reducción de las necesidades preventivo – generales y preventivo – especiales de sancionar a quien actúa de esta manera. En lo que corresponde a la *prevención general positiva*, la regularización genera un efecto positivo para el conjunto de la sociedad y sobre todo para el resto de defraudadores, pues con este comportamiento se reafirma la vigencia social de la norma y el respeto por el Ordenamiento Jurídico. Por lo que se refiere a la *prevención general negativa*, la regularización refuerza la vigencia intimidatoria de la norma, cara a otros sujetos potenciales defraudadores, que observarán que quien no regulariza su situación deberá soportar el castigo penal. Y en lo que concierne a la *prevención especial*, la regularización pone de manifiesto un pronóstico favorable de reinserción y una autorresocialización del sujeto, que demuestra un retorno a la legalidad y una voluntad restauradora del Ordenamiento, de lo que se deriva además una limitada peligrosidad del sujeto. A esta teoría se le han efectuado tres críticas diferenciadas que, no obstante, a nuestro modo de ver son susceptibles de contrarrestarse.

Se alega, en primer lugar, que con la regularización no siempre es posible afirmar que el sujeto actúe de manera verdaderamente *voluntaria*, sino que puede hacerlo motivado por muy distintas razones (por ejemplo: por riesgo de descubrimiento). Debido a ello se haría imposible afirmar una efectiva autorresocialización del sujeto, con lo que subsistiría la necesidad de pena en atención a la prevención especial. También se podría seguir afirmando la necesidad de sanción desde la perspectiva de la prevención general, toda vez que el sujeto podría servirse de la regularización como medio último para evitar la sanción penal. Sin embargo, a lo anterior debe oponerse que en el art. 307,3 CP. no cabe exigir un arrepentimiento voluntario del sujeto; al igual que en el actual art. 21, 5° CP. la reparación ya no exige tal arrepentimiento, sino solo la reparación efectiva del daño (contrariamente a lo que ocurría con el antiguo art. 9,9 CP.). Lo importante, por tanto, es la efectiva reparación del daño, de forma objetiva, que se ha llevado a cabo de una forma voluntaria, si bien esa voluntariedad se encuentra normativizada (la regularización es voluntaria porque se ejecuta antes de que entre en juego alguna de las denominadas "circunstancias de bloqueo"). Ese comportamiento demuestra un retorno a la legalidad por parte del sujeto y una actitud de respeto (ya no de indiferencia) por la norma, lo que permite seguir afirmando, cuanto menos, una menor necesidad de pena en atención a la prevención especial. Por otro lado, no puede obviarse que a los ojos de la colectividad el

comportamiento del sujeto se contempla de una manera global o de conjunto, esto es, como la suma del comportamiento delictivo y postdelictivo, lo que hace que la conducta regularizadora siga valorándose de forma positiva, sin que quede menoscabada la vigencia de la norma, y revelándose, por tanto, una menor necesidad de pena desde la óptica de la prevención general.

En segundo lugar, se objeta a la teoría de los fines de la pena que la misma no logra fundamentar aquél extremo de la norma que proclama también la completa exención de pena respecto de las irregularidades contables y falsedades cometidas de modo previo e instrumental a la defraudación. Se habla entonces de un absurdo privilegio de estos delitos, de los cuales no podría proclamarse una menor necesidad de pena. Sin embargo, consideramos que una interpretación restrictiva del precepto permite todavía afirmar que la norma queda penalmente fundamentada en este punto. La exención de pena para tales delitos sólo debe producirse cuando los mismos carezcan de autonomía delictiva respecto del fraude, esto es, cuando tengan tan solo una relación de medio a fin con la defraudación, siendo meramente vehiculares a la misma. Si ello es así, y puede decirse que tales delitos son parte integrante de la propia defraudación, entonces si disminuye la necesidad de pena respecto de ésta, también lo hace con aquéllos. Además, la existencia de razones político – criminales dirigidas, como se dijo, al logro de una efectiva reparación de la víctima y satisfacción de sus intereses, hace comprensible la extensión de la exención de pena también a estos delitos instrumentales, pues si ello no fuese así, no se estaría fomentando la reparación, toda vez que el sujeto, sabedor de que será objeto de sanción penal por los posibles ilícitos instrumentales cometidos en la defraudación, preferiría no regularizar antes que autoinculparse.

En tercer y último lugar, se objeta que una fundamentación de tipo penal tampoco sería capaz de explicar porqué en el delito de defraudación se prevé la total exención de pena, mientras que en otros delitos de contenido patrimonial, en los que también cabe la completa reparación, a lo sumo sólo se accede a la atenuación de la sanción penal vía art. 21,5º CP. Se señala así a la regularización como una norma absurdamente privilegiada, que sólo podría responder, en este punto, a criterios político – fiscales (al interés del Estado en recaudar lo defraudado). Sin embargo, a nuestro modo de ver lo anterior tampoco es obstáculo insalvable para seguir preconizando aquí

una fundamentación de tipo penal. En primer lugar, ha de tenerse en cuenta que el objeto de protección en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social es distinto al de otros delitos de carácter patrimonial, como el hurto o la estafa. Los primeros pertenecen al denominado *derecho penal económico en sentido estricto*, y tienen por objeto de protección el orden socioeconómico recogido en la propia Constitución, afectando estos delitos al conjunto social, y no a intereses meramente particulares. Por el contrario, delitos como el hurto o la estafa protegen tan sólo intereses individuales, sin que en modo directo los mismos puedan afectar a ese “orden socioeconómico”. Son tipos penales diferentes, en los que se hace necesario el empleo de una política – criminal distinta. La lucha contra la delincuencia económica que constituye el delito de defraudación (entre otros) hace permisible el empleo de mecanismos político – criminales diferentes respecto de otros delitos que no forman parte de este tipo de delincuencia. Además, tampoco supone un absurdo privilegio la posibilidad de acceder a una completa impunidad en estos delitos y no así en otros que también pertenezcan al denominado *derecho penal económico en sentido estricto*: los delitos de defraudación a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social, regulados en el Título XIV del Libro II del Código Penal de manera autónoma, están acompañados de importantes particularidades *criminológicas* que permiten, y justifican, el empleo de mecanismos como la regularización apoyados en sólidas razones político – criminales (que no fiscales). Esas particularidades (dificultad de descubrimiento, elevada cifra negra, percepción social del injusto, etc.) aconsejan, desde la óptica político – criminal, acompañar a estos delitos de figuras que permitan un completo levantamiento de pena por regularización voluntaria, con lo que se alcanzan los fines preventivos perseguidos por la pena en esta clase delictiva, lo que no ocurre en otros delitos de contenido patrimonial que no necesitan de este mayor incentivo de retorno a la legalidad, dadas esas particularidades criminológicas. Privilegiar estos delitos frente a otros mediante la instauración de mecanismos como la regularización, que comportan una total exención de pena y no sólo una atenuación, no supone una desigualdad absurda e irracional: si el problema a atajar es diferente (es más complejo en la defraudación), entonces también las armas e instrumentos a emplear pueden ser diferentes. Y tratar de forma distinta a situaciones que son diferentes, no conlleva hablar de “desigualdad” ni de “absurdo privilegio”. Esta justificación, de corte político – criminal, hace que el instituto de la regularización todavía quede fundamentado en criterios y postulados propiamente penales.

Contrarrestadas las críticas anteriores, no puede obviarse que con la regularización se pone de manifiesto una *menor necesidad de pena*, sin que pueda afirmarse, en todo caso, una *total desaparición* de dicha necesidad. Por ello se hace necesario acompañar a la teoría de los fines de la pena de una nueva justificación penal, dando cabida en este instante a los principios de mínima intervención y *ultima ratio*. Si el recurso a la pena no es del todo necesario, entonces debe recurrirse al principio de intervención mínima, que aconseja al Derecho penal dar un paso atrás y retirar la punición de la conducta inicialmente delictiva. El legislador, que posee un cierto margen de discrecionalidad a la hora de tomar decisiones en el orden penal, acoge en el instituto de la regularización la *ultima ratio* y decide eliminar la pena ante una patente disminución de la necesidad de sanción penal, en atención a la afirmación de los fines preventivos de la pena que se produce con tal comportamiento.

Este primer fundamento de tipo penal permite que figuras como la regularización puedan entrar en el cuerpo del Código Penal, como supuestos de especial reparación, plenamente justificados. Sin embargo, la fundamentación penal no es la única que interviene en el actual art. 307,3 CP. Como se expuso en el Capítulo I de esta investigación, el bien jurídico tutelado por el delito de defraudación a la Seguridad Social es la actividad recaudatoria del Estado, y no el patrimonio¹⁰⁵⁸. Si esto es así, y a nuestro juicio así es, entonces el término “defraudar” como verbo rector del tipo del art. 307,1 CP. no se identifica con la idea de “dejar de pagar” sino con “ocultar” la información a la TGSS., esto es: no declarar, o declarar de forma falseada o incompleta. En este sentido, puede decirse que se defrauda con la mera “opacidad”¹⁰⁵⁹. Siendo esto así, entonces *a sensu contrario*, la reparación consistirá en el completo reconocimiento de la deuda, lo que de por sí ya revierte la situación lesiva ocasionada con el delito de defraudación y, en definitiva, permite ya hablar de reparación. Cuando el sujeto comunica, de forma veraz y completa, las cuotas adeudadas a la Administración, ya se produce la reparación, que pone de manifiesto, como dijimos, una menor necesidad de pena en atención a los fines preventivos de la misma, lo que combinado con el principio

¹⁰⁵⁸ Sin ánimo de reiterar aquí las razones que nos conducían a esta conclusión, nos remitimos al Capítulo I para su contraste.

¹⁰⁵⁹ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 571 – 572; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 130 – 131. En el mismo sentido: QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 815.

de *ultima ratio* del Derecho penal, y la existencia de poderosas razones político – criminales, permite el levantamiento de la pena, lo que constituye una fundamentación de tipo penal.

No obstante, el art. 307,3 CP. vigente, de *lege data* no supedita el levantamiento de pena por regularización a la sola comunicación de la deuda, sino que lo condiciona, además, a que el sujeto pague dicha deuda de forma completa. Esta exigencia de pago, como segundo requisito positivo de la regularización, no forma parte de la reparación, pues ésta ya se ha producido con el completo reconocimiento de la deuda, que ya de por sí revierte el estado de cosas anterior (la defraudación). Por tanto, el requisito del pago excede de aquella fundamentación penal que se expuso: es una exigencia mayor, que no puede encontrar explicación en razones de tipo penal (ni jurídicas, ni dogmáticas, ni político – criminales)¹⁰⁶⁰.

Si cuando el sujeto procede al completo reconocimiento de la deuda puede afirmarse que ya se repara el daño inicialmente causado, pues se pone de manifiesto una importante disminución de la necesidad de pena, en atención a los fines de ésta que quedan salvaguardados, entonces una combinación con el principio de intervención mínima aconseja ya la exención de pena. Todo lo que va más allá de lo anterior, excede con creces de una explicación penal. Y eso es precisamente lo que acontece con el requisito del pago de la deuda, cuya razón de ser estriba, simplemente, en justificaciones político – fiscales o recaudatorias, con el único objetivo de hacer efectivo el cobro de lo inicialmente defraudado. Pero esto último, como dijimos, no es función del Derecho penal sino del Ordenamiento fiscal y, más concretamente, de la Seguridad Social.

Debido a lo anterior, puede afirmarse que la regularización posee también un fundamento político – fiscal que se revela con el requisito del pago. Sin embargo, como ya adelantamos, toda norma que persiga una finalidad extrapenal pero no supere el *filtro valorativo* del Derecho penal, respetando los principios y postulados propios de éste, no debe encontrarse prevista en el Código Penal, debiendo ser expulsada del mismo, y encontrando mejor acomodo en otros sectores del Ordenamiento. De lo contrario se estaría convirtiendo al Derecho penal en un mero instrumento al servicio de fines que no le son propios. Si la necesidad de pena ya disminuye notablemente, por prevalencia de

¹⁰⁶⁰ Sobre ello vid.: CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 359.

los fines de la pena, y los principios del Derecho penal aconsejan el levantamiento de la pena cuando el sujeto comunica la deuda, entonces el requisito del pago no resulta comprensible a la luz del orden penal. Éste sólo es fruto de un juicio de oportunidad por el que se ha creído conveniente utilizar el instrumento penal, pervirtiendo sus fines, con el objetivo de alcanzar fines recaudatorios, propios de otros órdenes.

De todo lo expuesto se hace necesario solicitar, de *lege ferenda*, la eliminación del requisito de pago en el actual art. 307,3 CP., como condición para acceder a la exención de pena por regularización (siendo la Administración de la Seguridad Social quien después se encargue, como fin que le es propio, de hacer efectivo el cobro de lo adeudado).

En suma, en lo que concierne al fundamento de la norma, de *lege data* puede decirse que en la regularización subyace una fundamentación dual o mixta: (1) de tipo penal, y (2) de tipo político – fiscal.

Cuestión distinta, que debe hacerse notar en esta recapitulación, es cuál sea la *finalidad* del legislador con el establecimiento de esta cláusula en el Código Penal. A pesar de que, como se expuso en este capítulo, la doctrina tradicionalmente ha asumido como fundamento lo que en realidad era la finalidad pretendida con la norma, a nuestro modo de ver la diferencia entre uno y otro concepto no es baladí. Atendidas las razones expuestas por el legislador en los preámbulos de las leyes que han venido configurando el instituto de la regularización, parece claro que la finalidad perseguida es la de hacer efectiva la recaudación del Estado para el cumplimiento de los fines de éste en sociedad, lo que se identifica con una finalidad de corte fiscal. Sin embargo, ello no puede constituir, sin más, el *fundamento* de la norma. Éste hace referencia a la razón de ser de un precepto, mientras que la finalidad viene referida al fin para el que se aprueba la norma. Y aunque ambos puedan coincidir, son distintos. La norma tiene una *ratio* objetiva que puede o no coincidir con la finalidad del legislador, pero que, en cualquier caso, sobrevive a aquella finalidad¹⁰⁶¹. Por mucho que la *finalidad* perseguida con la norma sea de tipo extrapenal (fiscal o recaudatoria), toda vez que la misma está prevista

¹⁰⁶¹ En estos términos: FARALDO CABANA, *El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos...* cit., p. 139; y La Misma, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 103.

en el Código Penal, y pertenece a este orden, entonces debe superar el filtro valorativo y ostentar un *fundamento* propiamente penal.

En síntesis, de lo investigado en el presente Capítulo puede concluirse que en la cláusula de regularización subyacen dos fundamentos bien diferenciados: por un lado, un fundamento penal, derivado de (1) la existencia de un interés político – criminal del Estado en lograr la reparación de la víctima (Seguridad Social) y la satisfacción de sus intereses (intereses recaudatorios), y (2) la menor necesidad de pena que se pone de manifiesto en atención a la vigencia de los fines preventivos de la misma con este forma de comportamiento postdelictivo, lo que acompañado de los principios de mínima intervención penal y *ultima ratio* aconseja el levantamiento de la pena en el delito de defraudación a la Seguridad Social. Y por otro lado, un fundamento político – fiscal, derivado de la exigencia de pago de la deuda que acontece en el vigente art. 307,3 CP., toda vez que éste requisito positivo excede de la reparación penal, que ya se ha producido en el momento en que el sujeto comunica la deuda a la TGSS. (pues es en este instante, y no después, cuando se produce la reparación del bien jurídico: la función recaudatoria). Este último requisito es producto de un juicio de oportunidad por el que el legislador ha querido supeditar la exención de pena al cobro de lo adeudado, lo que responde, en puridad, a una explicación apoyada en intereses político – fiscales.

CAPÍTULO IV

REQUISITOS DE LA REGULARIZACIÓN

I. INTRODUCCIÓN.

La institución de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social condiciona el levantamiento de pena a la realización de unas determinadas actuaciones por parte del sujeto (comportamientos postdelictivos, como defendimos en el Capítulo II de esta investigación), siempre que éstos se produzcan con anterioridad a determinados límites temporales. En concreto, como se desprende del art. 307,3 CP., se exige que el sujeto regularizador *reconozca y pague* la deuda antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones inspectoras dirigidas a determinar aquélla, o en su caso, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interpongan querella o denuncia contra el defraudador, o bien antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen cualesquiera actuaciones que permitan al sujeto tener conocimiento formal del inicio de diligencias.

Nos encontramos, pues, con dos tipos de requisitos: unos de carácter *positivo*, identificados en el completo reconocimiento y pago de la deuda, y otros de carácter *negativo*, cuales son las tres circunstancias de bloqueo que delimitan temporalmente la operatividad de la regularización (ésta sólo podrá llevarse a cabo antes de que tengan lugar dichas “cláusulas de cierre”).

En este capítulo el análisis se dirige a la interpretación de ambos grupos de elementos y sus circunstancias concomitantes.

II. REQUISITOS POSITIVOS DE LA REGULARIZACIÓN.

1. Introducción.

El actual art. 307,3 CP. exige dar cumplimiento a dos requisitos de carácter positivo para que el sujeto regularizador pueda acceder al levantamiento de la pena: el *reconocimiento* de la deuda, y el *pago* de la misma.

Ambos elementos fueron introducidos por la LO. 7/2012, de 27 de diciembre, en la que supuso la última reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Con anterioridad a esta modificación, el Código Penal exigía asépticamente que el sujeto *regularizase* su situación con la Seguridad Social, lo que en su momento dio lugar a verdaderos ríos de tinta sobre la interpretación del término “regularizar” y su significado en el seno de esta institución¹⁰⁶². Como pusiera de manifiesto SUÁREZ GONZÁLEZ, la inseguridad jurídica surgida con el empleo de este término alumbraba importantes enfrentamientos doctrinales que en la práctica hacían dudar de la verdadera operatividad de la regularización¹⁰⁶³. Ya en el Capítulo I de esta investigación, al analizar los antecedentes de la figura, expusimos las dos líneas doctrinales enfrentadas, divididas entre aquellas que defendían que “regularizar” implicaba tan sólo el reconocimiento veraz de la deuda con la Seguridad Social, y aquellas otras que consideraban necesario no sólo el reconocimiento sino, además, el pago íntegro de la deuda para acceder al levantamiento de la sanción penal¹⁰⁶⁴. No es momento de exponer los múltiples y variados razonamientos de uno y otro sector, pues de *lege data* tras la reforma apuntada, el actual art. 307,3 CP. exige que se produzca el “completo reconocimiento y pago de la deuda” para poder afirmar la existencia de una auténtica regularización, lo que zanja toda discusión sobre los requisitos exigidos para la misma¹⁰⁶⁵. El legislador de 2012 adoptó la solución anteriormente defendida por la

¹⁰⁶² MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, p. 165.

¹⁰⁶³ SUÁREZ GONZÁLEZ, C.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Bajo Fernández, M. (dir.), *Compendio de Derecho penal (parte especial), Volumen II*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998, p. 612.

¹⁰⁶⁴ Vid. *supra*, Capítulo I.

¹⁰⁶⁵ FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 372, marzo de 2014, p. 78. Sobre los diversos argumentos a favor y en contra de una y otra postura antes de la reforma de 2012, vid. ampliamente: BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: “Sobre el concepto de regularización en las causas de levantamiento de la pena de los arts. 305 y 307 CP.”, en *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, nº. 2, año 1998, pp. 190 y ss.; y El Mismo: *La exención de responsabilidad*

Fiscalía General del Estado, que por medio de su “Circular 2/2009, sobre la interpretación del término *regularizar* en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal” defendió la necesidad de proceder al reconocimiento y al pago de la deuda para poder anular la sanción penal (desde la concepción del patrimonio como bien jurídico protegido por el delito, y de su entendimiento del mismo como delito de resultado que habría que compensar mediante el pago efectivo de la deuda, opinión que, como pusimos de manifiesto en capítulos anteriores, nosotros no compartimos).

En lo que sigue en este capítulo el análisis se centrará en determinar el contenido de ambos requisitos: el *reconocimiento* de la deuda, y el *pago* de la misma, dando tratamiento a las distintas cuestiones que pueden suscitarse en torno a ambos elementos. Previamente se hará necesario determinar el contenido de la “deuda” a la que se refiere el art. 307,3 CP. Para cerrar el capítulo se analizará también quién puede actuar como sujeto regularizador, sin adentrarnos todavía en la diferente problemática que pudiera derivarse en materia de codelincuencia (cuyo análisis postergamos para más adelante). Conviene recordar ya desde esta introducción la defensa de los distintos fundamentos que hemos apuntado en el Capítulo III de este trabajo: mientras que el elemento del *reconocimiento* respondía, a nuestro juicio, a un fundamento primordialmente penal, en términos de reparación, el elemento del pago no podía encontrar soporte en una fundamentación jurídico – penal sino más bien recaudatoria o político – fiscal. Este entendimiento de la regularización es importante a la hora de analizar sus requisitos positivos.

2. El objeto material de la regularización.

2.1. El concepto “deuda” del art. 307,3 CP.

Con carácter previo al estudio de los elementos positivos de la cláusula se hace necesario analizar cuál es el objeto material de la regularización, esto es, qué es lo que

penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, Ed. Comares, Granada, 2005, pp. 41 y ss. También resulta de interés: BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Regularización del delito fiscal: ¿es necesario el pago? (Análisis tributario a propósito de la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado)”, en *Revista de contabilidad y tributación*, nº 343, 2011, pp. 87 y ss.

debe regularizarse (reconocerse y pagarse) para poder acceder a la exención de responsabilidad penal.

Antes de la reforma operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, alguna opinión doctrinal mantenía la posibilidad de que la regularización resultase aplicable tan sólo a la primera modalidad delictiva del art. 307,1 CP., esto es, a la defraudación mediante la elusión de cuotas y conceptos de recaudación conjunta. Según esta interpretación, la operatividad de la causa de levantamiento de la pena quedaba restringida, en exclusiva, a esta primera conducta típica, dejando extramuros de la regularización aquellos fraudes identificados en las restantes modalidades, cuales son la obtención indebida de devoluciones y el disfrute indebido de deducciones¹⁰⁶⁶. La minoritaria acogida de este planteamiento se debió, como ya advirtiese BRANDARIZ GARCÍA, a la carencia de argumentos exegéticos sólidos que aconsejasen una restricción del ámbito objetivo de aplicación de la cláusula¹⁰⁶⁷.

Tras la reforma de 2012, como dejamos apuntado en capítulos anteriores, la regularización pasó a integrarse en el art. 307,1 CP. *in fine*, sancionándose en este precepto a quien defrauda a la Seguridad Social, por cualquiera de las modalidades delictivas allí previstas, salvo que hubiere regularizado su situación (extremo que, como entendimos en el Capítulo II de esta investigación, viene referido a la pena, sin pertenecer al ámbito de la tipicidad). A nuestro modo de ver, la incorporación de la cláusula en la propia descripción del apartado primero del art. 307 CP. permite afirmar, ya sin duda alguna, que toda deuda derivada de cualquiera de las modalidades genéricas de comisión del delito puede ser objeto de regularización, sin que exista razón alguna que conduzca a restringir el ámbito de aplicación a la primera modalidad delictiva¹⁰⁶⁸.

¹⁰⁶⁶ Cfr.: GÓMEZ PAVÓN, P.: “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.), *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 582; La Misma, “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español”, en *Derecho penal mínimo: revista de análisis jurídico penal*, nº. 9, julio de 2012, pp. 140 – 141; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 39 – 40; y El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 190, (nota al pie nº. 3).

¹⁰⁶⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 40; y El Mismo: *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 667.

¹⁰⁶⁸ De la misma opinión, ya antes de la reforma de 2012: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 582; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 141; NARVÁEZ BERMEJO, M. A.: *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 111; MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: *El delito de defraudación a la Seguridad Social. Régimen legal*

Siendo esto así, toda vez que el art. 307,3 exige el “completo reconocimiento y pago de la deuda” como condición para la regularización, se hace necesario, siquiera sea con carácter breve, analizar el contenido de cada una de las tres modalidades de defraudación previstas en el tipo penal del art. 307,1 CP. en aras a dotar de contenido a este concepto. La deuda que se derive de las mismas constituirá el objeto material de la regularización.

En primer lugar, el tipo sanciona la defraudación consistente en *eludir el pago de las cuotas de la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta*¹⁰⁶⁹. Considerada como la modalidad de mayor relevancia práctica¹⁰⁷⁰, la doctrina ha venido discutiendo sobre distintas cuestiones que se suscitan en torno a la misma, y de las cuales aquí no podemos ocuparnos. Sin embargo, sin desconocer la discusión acerca del significado del verbo *eludir* y su relevancia para la interpretación del tipo penal (así como su posible redundancia con el verbo *defraudar*), partiremos aquí de las tesis que exigen la presencia de *engaño*, no bastando el mero impago¹⁰⁷¹, lo que equivaldría al

criterios jurisprudenciales, Ed. Práctica de Derecho S. L., Valencia, 2002, p. 189; BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista de Estudios Penales y Criminológicos*, nº 24, años 2002 – 2003, p. 74 (nota al pie nº. 30); y El Mismo, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 40, entendiendo este último autor que “la regularización postdelictiva determinará la anulación de las penas por los fraudes que se cometan en relación con cualquiera de las modalidades genéricas de comisión”. También, v. gr.: SÁNCHEZ TOMÁS, J. M.: en Rodríguez Ramos, L., Cobos Gómez de Linares, M. A., Sánchez Tomás, J. M.: *Derecho Penal, parte especial III. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico (I), Delitos contra la Hacienda Pública, derechos de los trabajadores, medio ambiente y patrimonio cultural. Delitos contra la seguridad colectiva*, Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1999, p. 122, señalando que “la conducta regularizadora debe ponerse en relación con cada una de las conductas típicas”.

¹⁰⁶⁹ Sobre esta modalidad, cfr. ampliamente: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 449 y ss.

¹⁰⁷⁰ Vid.: VALLE MUÑIZ, J. M.: “La criminalización del fraude a la Seguridad Social”, en VV. AA., *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996, p. 183.

¹⁰⁷¹ Vid. por todos: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 449 y ss. Como ha señalado este autor, “los autores del sector mayoritario toman como presupuesto de su tesis la idea, pacíficamente admitida por toda la doctrina, de que la elusión prohibida por el tipo no puede significar el simple impago de las cuotas [...]. Ampliando su planteamiento, y siempre en torno al criterio de la generación del desconocimiento de la deuda por parte de la TGSS, se señala que desde el punto de vista del sujeto pasivo la elusión implica que los órganos de la Administración de la Seguridad Social no pueden hacer efectiva (o no en su totalidad) la pretensión del pago de las cuotas. Desde la perspectiva del sujeto activo significará que éste, mediante el incumplimiento de los deberes de cotización que le incumben, crea una situación que va a impedir que el titular de la pretensión –por su propio desconocimiento de la deuda– pueda exigirle su pago. En este planteamiento, por tanto, la elusión se vincula directamente al desconocimiento de la deuda por parte de la Administración de la Seguridad Social [...]”. Sobre la interpretación del término “defraudar” en el delito fiscal, vid. ampliamente: ALONSO MADRIGAL, F. J., GÓMEZ LANZ, F. J.: “Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción

ocultamiento a la Seguridad Social del hecho del que deriva la obligación de cotizar¹⁰⁷² (opinión seguida también jurisprudencialmente, entendiendo que el verbo *eludir* indica que “ha de hacerse algo más que el mero no pagar para que este delito del art. 307 pueda cometerse (por acción u omisión), al menos alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de inspección de los servicios de la Seguridad Social, relacionando los términos empleados con el paralelo delito fiscal”¹⁰⁷³). Desde esta tesis

tributaria y delito de defraudación”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 281 – 282, 2006, pp. 38 y ss. (quienes consideran, además, que éste constituye un elemento normativo, p. 44).

¹⁰⁷² En este sentido, vid. entre otros: DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la democracia*, Ed. Ibidem, Madrid, 1996, pp. 63 y ss.; La Misma: “Derecho Penal de la Seguridad Social”, en *Revista de Derecho Social*, nº 3, 1998, p. 104; SILVA SÁNCHEZ, J. M.: “Allende las fronteras de la ‘defraudación’ típica. A propósito de la Seguridad Social como víctima”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.), *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 956 – 957; CORDOBA RODA, J.: “Fraude fiscal y falsedad documental”, en Muñoz Conde, F. (dir.), VV. AA., *Falsedad y defraudaciones*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995, pp. 193 – 194; BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 449 y ss.; BAYLOS GRAU, A., TERRADILLOS BASOCO, J. M.: *Derecho penal del trabajo*, Ed. Trotta, segunda edición revisada, Madrid, 1997, p. 177; PÉREZ MANZANO, M., MERCADER UGUINA, J. R.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.), *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1997, p. 196; AGUSTÍ I JULIÀ, J.: “El artículo 307 CP. Delitos contra la Seguridad Social”, en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social*, Ed. Bosch, Barcelona, 1998, p. 305; MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: “Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social”, en *Revista Actualidad Penal*, nº 28, julio de 1996, p. 523; El Mismo, “El nuevo delito contra la Seguridad Social”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo XLIX, fascículo I, enero – abril de 1996, pp. 169 – 170; VALLE MUÑIZ, en VV. AA., *La criminalización del fraude a la Seguridad Social*, cit., p. 189; LAMARCA PÉREZ, C.: “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XXV, nº 178, julio – agosto, 1985, pp. 768 y ss.; y RODRÍGUEZ LÓPEZ, P.: *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Bosch, Barcelona, 2008, p. 360. Por su parte, CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “Sobre el fundamento del injusto del delito fiscal desde los principios constitucionales de legalidad y proporcionalidad”, en VV. AA., *Las últimas reformas penales*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, nº 138, Madrid, 2008, pp. 12 – 13, destaca la importancia del elemento *defraudación* en estos ilícitos, considerando que su exigencia es precisamente lo que ocasiona un plus de desvalor que convierte a la simple infracción administrativa en delito.

¹⁰⁷³ Vid. v. gr.: STS 1333/2004, de 19 de noviembre, FJ. 3º (Westlaw Aranzadi, RJ 2004/7654); STAP de Sevilla, Sección Primera, de 27 de abril de 2009, FJ. 3º, (Westlaw Aranzadi, ARP 2009/782); STS 480/2009, de 22 de mayo, Sala 2ª (Tol 1525289); y STS de 27 de octubre de 2009, Sala 2ª, FD. 4º, (Iustel, §297219). En esta última resolución puede leerse: “la descripción típica no se limita a establecer como elemento del tipo objetivo la falta de pago de una cantidad debida, es decir, el incumplimiento del deber de pagar cuando tal deber exista y se supere una determinada cantidad, sino que exige que ello se haga, además, defraudando. La acción típica no es no pagar, sino defraudar eludiendo el pago de las cuotas. Y, en cualquier caso, la precisión del concepto de lo que significa ‘defraudar eludiendo’, debe superar la situación creada por quien comunica la existencia de la deuda y luego no realiza el ingreso que reconoce deber, sean cuales sean los cauces empleados para no realizar tal ingreso. La omisión, en consecuencia, será una acción típica porque supone una conducta en la que implícitamente se afirma que no concurren los presupuestos fácticos que harían obligatorio el pago de las cuotas o cantidades correspondientes”. También en semejante sentido: STAP de Badajoz 109/2010, de 30 de junio, Sala 2ª, (Tol 1908739); STAP de Málaga 579/2010, de 12 de noviembre (Tol 2187659); STAP de Málaga 354/2010, de 14 de junio (Tol 2055865); STAP de Almería 213/2004, de 17 de noviembre (Tol 555612); STAP de Barcelona, de 7 de diciembre de 2006, (Tol 1081061); STAP de Tarragona 38/2005, de 10 de enero (Tol 587040); STAP de Cuenca, 136/2003, de 13 de noviembre (Tol 345975); STAP de Huelva 184/2013, de

debemos analizar el contenido de los términos típicos “cuotas” y “conceptos de recaudación conjunta”, pues siendo esto lo defraudado, será después lo que venga a constituirse como objeto material de la regularización.

Un minoritario sector de la doctrina considera que la expresión “cuotas” empleada en el apartado primero del art. 307 CP., debe venir referida exclusivamente a la cuota empresarial (la que le corresponde al empresario sobre su propia actividad), excluyendo la cuota obrera (la que el empresario detrae de la nómina del trabajador) del objeto material de este delito, cuya ausencia de cotización podría dar lugar a un delito de apropiación indebida¹⁰⁷⁴, tal como se venía manteniendo en nuestro Ordenamiento antes de la existencia del delito de defraudación a la Seguridad Social¹⁰⁷⁵. Sin embargo la mayoría de la doctrina, a nuestro juicio de forma acertada, admite hoy que tanto la cuota empresarial como la obrera son conceptos que se cobijan bajo esta primera

27 de junio (Tol 3943226); STAP de Málaga 635/2012, de 19 de octubre (Tol 3666110); y STAP de Valencia 786/2009, de 18 de diciembre (Tol 1863399). Por su parte, la STAP de Albacete 29/2006, de 18 de abril, (Tol 1000527), en su FD. 3º señaló: “el que simplemente no paga pero ha reconocido la deuda podría cometer una infracción administrativa pero nunca un delito, pues es necesario partir de la base de que el incumplimiento de las obligaciones contraídas no es por sí mismo punible ya que el ordenamiento jurídico cuenta con mecanismos ordinarios para reclamar y exigir el pago de las deudas sin recurrir a la sanción penal hasta el punto de que la prisión por deudas se encuentra expresamente prohibida por el artículo 11 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Delitos de Nueva York de 19 de Diciembre de 1966”.

¹⁰⁷⁴ Entienden que sólo la cuota empresarial forma parte de este delito, dejando fuera la cuota obrera: DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal... cit.*, pp. 68 y ss.; La Misma, *Derecho Penal de la Seguridad Social, cit.*, pp. 105 y ss.; La Misma, “Defraudación a la Seguridad Social”, en Boix Reig, J. (dir.), Lloria García, P. (coord.), *Diccionario de Derecho penal económico*, Ed. Iustel, Madrid, 2008, pp. 310 y ss.; MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 18ª edición, revisada y puesta al día, Valencia, 2010, pp. 1072 – 1073 (en la 19ª edición de su obra no aparece referencia a esta controvertida cuestión); LOZANO ORTIZ, J. C.: “Aspectos penales de la lucha contra el fraude a la Seguridad Social”, en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, nº 104, 2013, p. 80; y MORENO MÁRQUEZ, A. M.: “Delitos contra la Seguridad Social: el artículo 307 del nuevo Código Penal”, en *Temas Laborales, Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social*, nº 37, año 1995, p. 38.

¹⁰⁷⁵ Ampliamente sobre esta línea interpretativa, vid.: CHAZARRA QUINTO, M. A.: *Delitos contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2002, pp. 88 y ss. Como señalan BAJO FERNÁNDEZ, M., BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Derecho penal económico*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, 2ª edición, Madrid, 2010, pp. 340 – 341, antes de que la LO. 6/1995, de 29 de junio, tipificase por vez primera el delito de defraudación a la Seguridad Social, la jurisprudencia y parte de la doctrina cubría el vacío legal existente calificando la elusión del pago de la cuota obrera como un delito de apropiación indebida, y la elusión del pago de la cuota empresarial como un delito contra los trabajadores. Sobre el régimen anterior a la creación del tipo penal de defraudación a la Seguridad Social, y sobre la incardinación de la conducta de elusión del pago de la cuota obrera en el delito de apropiación indebida, puede consultarse (ampliamente) la obra de: MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: *El delito de apropiación indebida de la cuota obrera de la Seguridad Social. Régimen legal, criterios jurisprudenciales*, Ed. Editorial General de Derecho, Valencia, 1995. Resulta de interés también el trabajo de: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “Apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social y apropiación de las cantidades retenidas en el IRPF”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, nº 9, 1984 – 1985, pp. 83 y ss.

modalidad de defraudación¹⁰⁷⁶. También mantiene esta interpretación la jurisprudencia¹⁰⁷⁷, y la Fiscalía General del Estado, como ya puso de manifiesto en su “Consulta 2/1996 de 19 de febrero, sobre el impago de la cuota obrera de la Seguridad Social: su consideración penal”.

¹⁰⁷⁶ En este sentido, entre otros: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 582; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 141; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 1995, pp. 84 y ss.; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C., PUENTE ABA, L. M. (coord.): *Derecho penal económico y de la empresa*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 306; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 222 – 223; BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 343; BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal del trabajo*, cit., p. 178; AGUSTÍ I JULIÁ, en Rojo Torrecilla (coord.), *El artículo 307 CP... cit.*, p. 307; SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho Penal, parte especial III. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico... cit.*, p. 141; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 201; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 109 – 110; MORENO CÁNOVES, A., RUIZ MARCO, F.: *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código Penal (concordados y con jurisprudencia)*, Ed. EDIJUS, Zaragoza, 1996, p. 476; LÓPEZ LÓPEZ, E., PERDIGUERO BAUTISTA, E.: *Enciclopedia penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2011, p. 646; SUÁREZ GONZÁLEZ, C.: en Rodríguez Mourullo, G. (dir.), Jorge Barreiro, A. (coord.), VV. AA., *Comentarios al Código Penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1997, p. 884; BOIX REIG, J., MIRA BENAVENT, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 105 y ss.; NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 105; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: en Serrano González de Murillo, J. L., Cortés Bechiarelli, E., *Delitos Contra la Hacienda Pública*, Ed. Edersa, Madrid, 2002, p. 149; DEL MORAL GARCÍA, A.: *Delito fiscal y fraude a la Seguridad Social*, en Martín Espino, J. D. (coord.), VV. AA., *Estudio y aplicación práctica del Código Penal de 1995. Tomo II, parte especial*, Ed. Colex, Madrid, 1997, p. 314; ÁLVAREZ MORENO, A.: “Los delitos contra la Seguridad Social”, en *Revista Tribuna Social*, nº 67, julio de 1996, p. 41; BLANCO LOZANO, C.: *Tratado de Derecho Penal español, Tomo II; El sistema de la parte especial; Volumen 2, Delitos contra bienes jurídicos colectivos*, Ed. J. M., Bosch Editor, Barcelona, 2005, p. 51; VALLE MUÑIZ, en VV. AA., *La criminalización del fraude a la Seguridad Social*, cit., pp. 183 y ss.; MORILLAS CUEVA, L.: en Morillas Cueva, L. (coord.), Del Rosal Blasco, B., González Rus, J. J., Peris Riera, J., et. al., *Sistema de Derecho Penal español, parte especial*, Ed. Dykinson, Madrid, 2011, p. 658; CARDONA TORRES, J.: *Derecho penal parte especial*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010, p. 349; LUZÓN CUESTA, J. M.: *Compendio de Derecho Penal, parte especial*, Ed. Dykinson, 18ª edición (13ª conforme al Código Penal de 1995), Madrid, 2011, p. 224; y RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 360 y 362 y ss.

¹⁰⁷⁷ Vid. v. gr.: STS 1353/1997, de 24 de noviembre, FJ. 2º (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/8353), STS 43/2000, de 25 de enero, FJ 2º (Westlaw Aranzadi, RJ 2000/210), STS 1333/2004, de 19 de noviembre, FJ. 3º (Westlaw Aranzadi, RJ 2004/7654), STS de 18 de noviembre de 1997, Sala 2ª, FD. 2º, (Iustel, §215749), o STS 1017/2007, de 15 de noviembre, FJ. 10º (Westlaw Aranzadi, RJ 2007/9271). En el mismo sentido se pronuncian, v. gr.: STAP de Barcelona, sección 10ª, de 31 de julio de 1997 (Westlaw Aranzadi, JUR 1997/1021), STAP de Barcelona, sección 10ª, de 4 de abril de 2001 (Westlaw Aranzadi, JUR 2001/209491), STAP de Barcelona 608/2013, de 12 de septiembre, (Tol 3993916), STAP de Huelva 184/2013, de 27 de junio (Tol 3943226), y STAP de Sevilla, sección 1ª, de 27 de abril de 2009 (Westlaw Aranzadi, ARP 2009/782). Como puede leerse en la STS de 25 de abril de 2002, Sala 2ª, FD. 2º, (Iustel §330168): “las Sentencias de 18 y 21 de noviembre de 1997, ratificando el Acuerdo citado Pleno de esta Sala Segunda declararon que por aplicación del principio de especialidad, debe actualmente sostenerse que el impago de cuotas obreras a la Seguridad Social que venía siendo considerando, antes de la LO 6/1995, de 29 junio, como un delito de apropiación indebida, aun con algunas disidencias de la doctrina, se integra en el tipo específico del anterior artículo 349 bis o el 307 del actual Código Penal”.

En opinión de DE VICENTE MARTÍNEZ, la cuota obrera no puede ser parte del objeto material del delito de defraudación a la Seguridad Social, debiendo restringirse éste a la elusión de la cuota empresarial. Son diversos los motivos que llevan a la autora a mantener esta interpretación. En primer lugar, se entiende que la conducta del empresario que se apropia de la cuota obrera es pluriofensiva: con la misma se causa un perjuicio ya no sólo para la función recaudatoria sino también para el propio trabajador, que podría verse privado de ciertas contraprestaciones a causa de dicho impago. Esto, según la autora, confiere un mayor desvalor del hecho a la conducta de elusión de la cuota obrera en comparación con la elusión de la cuota empresarial, por lo que no sería correcto prever idéntica pena para ambas modalidades¹⁰⁷⁸. En segundo lugar, se señala que la propia normativa administrativa diferencia la calificación y la sanción de ambos comportamientos: el no ingreso de cuotas empresariales se considera infracción grave (art. 22,3 LISOS.¹⁰⁷⁹), mientras que la apropiación de la cuota obrera por parte del empresario se califica como infracción muy grave (art. 23,1, k, LISOS.¹⁰⁸⁰), lo que pondría de manifiesto la diferente entidad de una y otra conducta¹⁰⁸¹. En tercer lugar, en opinión de DE VICENTE MARTÍNEZ dado que el actual art. 307,1 CP. silencia toda referencia a la cuota obrera debe entenderse que el legislador ha querido perpetuar la interpretación tradicional anterior a la entrada en vigor del precepto, por la que la conducta de elusión del pago de esta cuota se consideraba constitutiva de un delito de apropiación indebida¹⁰⁸². Y en cuarto y último lugar, se alerta que de encontrarse comprendida la cuota obrera en el concepto “cuotas” del art. 307,1 CP. se estaría privilegiando este comportamiento, sobre todo teniendo en cuenta los requisitos adicionales que exige el delito de defraudación a la Seguridad Social. Además se advierte que, al contrario de lo que ocurriría al apreciarse un delito de apropiación

¹⁰⁷⁸ DE VICENTE MARTÍNEZ, *Derecho Penal de la Seguridad Social*, cit., pp. 105 – 106.

¹⁰⁷⁹ El art. 22,3 LISOS. califica como infracción grave la de “no ingresar, en la forma y plazos reglamentarios, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la Tesorería General de la Seguridad Social o no efectuar el ingreso en la cuantía debida, habiendo presentado los documentos de cotización, siempre que la falta de ingreso no obedezca a una declaración concursal de la empresa, ni a un supuesto de fuerza mayor, ni se haya solicitado aplazamiento para el pago de las cuotas con carácter previo al inicio de la actuación inspectora, salvo que haya recaído resolución denegatoria”.

¹⁰⁸⁰ El art. 23,1,k LISOS. califica como infracción muy grave la de “retener indebidamente, no ingresándola dentro de plazo, la parte de cuota de Seguridad Social descontada a sus trabajadores o efectuar descuentos superiores a los legalmente establecidos, no ingresándolos en el plazo reglamentario”.

¹⁰⁸¹ DE VICENTE MARTÍNEZ, *Derecho Penal de la Seguridad Social*, cit., p. 106.

¹⁰⁸² DE VICENTE MARTÍNEZ, *Derecho Penal de la Seguridad Social*, cit., pp. 106 – 107. Comparte esta opinión: MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial*, (18ª edición), cit., p. 1073.

indebida, con la aplicación del art. 307 CP. resultan impunes todas aquellas conductas del empresario cuya elusión no supere los (actuales) 50.000 euros¹⁰⁸³.

A nuestro modo de ver, tanto la cuota empresarial como la obrera conforman el objeto material en esta primera modalidad delictiva referente a la elusión del pago de *cuotas*. Ya la propia legislación administrativa en materia de Seguridad Social avala esta interpretación. Así, el art. 103,2 LGSS. señala que “la cotización comprenderá dos aportaciones: a. De los empresarios; b. De los trabajadores”. También el art. 22,2 del Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social (en adelante: RGCL.), establece este doble contenido de la cotización. Por su parte, el art. 104,1 LGSS. indica que “el empresario es sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotización e ingresará las aportaciones propias y las de sus trabajadores, en su totalidad”. De todo ello se deduce que el término “cuotas” del art. 307,1 CP. viene referido tanto a las aportaciones del empresario como a las que pertenecen al trabajador¹⁰⁸⁴. Como señalan PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, el empresario es responsable del pago conjunto de ambas cuotas, por lo que no tiene sentido la diferenciación, al menos desde la perspectiva de la infracción del deber¹⁰⁸⁵. En este sentido, debemos adherirnos a los motivos aducidos por la Fiscalía General del Estado en su consulta 2/1996 de 19 de febrero, ya reseñada *supra*, que conducen a éste órgano a entender que también la cuota obrera es parte de la defraudación en esta primera modalidad delictiva. En primer lugar, porque dado que para el cálculo de la cuantía debe atenderse a lo defraudado en cada liquidación, y teniendo en cuenta que ello se hace conjuntamente para los distintos tipos de cuotas, debe entenderse que el término *cuotas* del art. 307,1 CP. es comprensivo tanto de la empresarial como de la obrera. Y en segundo lugar, porque en la elusión de ambos tipos de cuotas el perjudicado es siempre la Seguridad Social, no el trabajador (tampoco en la cuota obrera) que mantiene su cobertura social. Además, dado que el art. 307,1 CP. no hace distinción entre un tipo de cuota y otra, entonces allá donde la Ley no hace distinción,

¹⁰⁸³ DE VICENTE MARTÍNEZ, *Derecho Penal de la Seguridad Social*, cit., p. 107. Comparte esta opinión: MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial*, (18ª edición), cit., p. 1073.

¹⁰⁸⁴ Vid. ampliamente: BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. pp. 107 – 108; y VALLE MUÑIZ, en VV. AA., *La criminalización del fraude a la Seguridad Social*, cit., pp. 184 y ss.

¹⁰⁸⁵ PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 201.

tampoco nosotros debemos distinguir (*ubi lex non distinguit, nos nec debemus distinguere*). En palabras de BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO “si hoy el tipo no se limita a la cuota empresarial, es porque no quiere limitarse”¹⁰⁸⁶. Puesto que el legislador no establece distinción alguna al mencionar las *cuotas*, desde el punto de vista gramatical es difícil sostener que la conducta típica deba referirse en exclusiva a las cuotas propias empresariales¹⁰⁸⁷. En conclusión, debe afirmarse que la elusión del pago de cuotas a la que se refiere la primera modalidad delictiva del art. 307,1 CP. es comprensiva tanto de la cuota empresarial como de la cuota obrera.

En relación con la discusión anteriormente apuntada, a modo ejemplificativo puede señalarse que en otros Ordenamientos, como ocurre en el caso italiano, el legislador, con objeto de zanjar toda controversia en términos de “cuota empresarial / cuota obrera”, ha optado por una doble tipificación.

Por un lado, se tipifica el fraude de cotizaciones “genérico” por parte del empleador en relación a sus obligaciones con la Seguridad Social (*frode previdenziale*), en el art. 37,1 de la Ley 689/1981 italiana¹⁰⁸⁸.

¹⁰⁸⁶ BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal del trabajo*, cit., p. 179. En el mismo sentido: VALLE MUÑIZ, J. M.: “La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio de las conductas punibles previstas en el art. 307 del nuevo Código Penal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. XLVIII, Fascículo III, septiembre – diciembre de 1995, pp. 744 – 748.

¹⁰⁸⁷ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 150; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 86; y VALLE MUÑIZ, en VV. AA., *La criminalización del fraude a la Seguridad Social*, cit., pp. 184 – 185.

¹⁰⁸⁸ El art. 37.1 de la Ley n° 689, de 24 de noviembre de 1981 italiana, en su versión dada por el art. 116 de la Ley n° 388, de 23 de diciembre de 2000, señala lo siguiente: “salvo che il fatto costituisca più grave reato, il datore di lavoro che, al fine di non versare in tutto o in parte contributi e premi previsti dalle leggi sulla previdenza e assistenza obbligatorie, omette una o più registrazioni o denunce obbligatorie, ovvero esegue una o più denunce obbligatorie in tutto o in parte non conformi al vero, è punito con la reclusione fino a due anni quando dal fatto deriva l'omesso versamento di contributi e premi previsti dalle leggi sulla previdenza e assistenza obbligatorie per un importo mensile non inferiore al maggiore importo fra cinque milioni mensili e il cinquanta per cento dei contributi complessivamente dovuti”. En español: “salvo que el hecho constituya delito más grave, el empresario que, con el fin de no abonar total o parcialmente contribuciones o primas previstas por las leyes de previsión y asistencia obligatorias, omite una o más inscripciones o declaraciones obligatorias, o realiza una o más declaraciones obligatorias total o parcialmente no ajustadas a la verdad, será penado con reclusión de hasta dos años cuando del hecho derive la omisión del abono de contribuciones y primas previstas por las leyes de previsión y asistencia obligatorias por un importe mensual no inferior al mayor importe entre cinco millones mensuales y el cincuenta por ciento de la totalidad de las contribuciones debidas”. Como puede leerse mas adelante en esta norma “la regolarizzazione dell'inadempienza accertata, anche attraverso dilazione, estingue il reato”.

Por otro lado, se tipifica de forma autónoma el fraude de cotizaciones de las cuotas de los trabajadores a la Seguridad Social, esto es, la cuota obrera (*omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti*), en el art. 2,1 bis de la Ley 638/1983¹⁰⁸⁹. La doctrina italiana considera, a nuestro juicio con acierto, que las sumas retenidas en concepto de “cuota obrera” no constituyen una propiedad del trabajador, pues este nunca ha podido disponer de ellas realmente. Es el empresario quien procede a descontar las sumas correspondientes a las “aportaciones” del trabajador al sistema de la Seguridad Social, concurriendo de este modo una única obligación de cotización, que recae sobre un único sujeto: el empresario¹⁰⁹⁰.

Esta duplicidad de regulaciones ocasionó inicialmente en Italia cierta discusión en términos concursales, que actualmente se dirime aplicando el art. 2,1 bis de la Ley 638/1983 en caso de omisión de cotización de la cuota obrera, respetándose lo dispuesto en el propio art. 37,1 de la Ley 689/1981, que solo castiga al empresario en caso de que el delito no se encuentre sancionado con pena mayor en otro precepto legal (lo que remite al primero de estos artículos, que sanciona la omisión de cotización de la cuota obrera con mayor pena)¹⁰⁹¹.

Volviendo al caso español, por su parte, los “conceptos de recaudación conjunta” a que hace referencia nuestra normativa no generan mayores problemas interpretativos, pues se trata de un elemento normativo cuyo contenido nos lo proporcionan los artículos 2.2, 10 y 18 RGCL.¹⁰⁹², de los que se desprende que tal expresión se refiere a las

¹⁰⁸⁹ En esta norma puede leerse lo siguiente (en su redacción actual, dada por el Decreto Legislativo 211/1994, de 24 de marzo): “l'omesso versamento delle ritenute di cui al comma 1 è punito con la reclusione fino a tre anni e con la multa fino a lire due milioni [1.032,91 €]. Il datore di lavoro non è punibile se provvede al versamento entro il termine di tre mesi dalla contestazione o dalla notifica dell'avvenuto accertamento della violazione”. En español: “la falta de ingreso de las cuotas retenidas mencionadas en el apartado 1 [retenciones de previsión y asistenciales que el empresario realiza sobre el trabajador] será castigada con pena de prisión de hasta tres años y multa de hasta dos millones de liras. El empleador no será sancionado si procede a ingresar la cuota en un plazo de tres meses desde el requerimiento o la notificación del descubrimiento del incumplimiento”.

¹⁰⁹⁰ Vid. en este sentido: LUCIANI, *Il sistema sanzionatorio nella previdenza sociale*, cit., pp. 36 y ss.; MUCCIARELLI, en VV. AA., *Sicurezza sociale... cit.*, p. 305; PADOVANI, en VV. AA. *Reati in materia di assicurazioni sociali*, cit., p. 339; MONTAGNA, A.: “Trattenute sulla retribuzione e omesso versamento”, en *Diritto Penale e Processo*, 2011, (Banche dati n.º. 1444); y TRIMBOLI, A.: “L'omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali quale fatto appropriativo”, en *Cassazione Penale*, n.º 6, 2006, pp. 2245.

¹⁰⁹¹ Vid. por todos: MONTAGNA, A.: “Per l'omesso versamento di ritenute previdenziali, le sezioni unite riportano la giurisprudenza al senso della ragione”, en *Rivista Penale*, 2003, pp. 1070 y ss.

¹⁰⁹² Dice el art. 2,2 RGCL.: “asimismo, dicha regulación será aplicable a la determinación de las deudas por cuotas por desempleo, Fondo de Garantía Salarial, formación profesional y cuantos conceptos se

cotizaciones por desempleo, las destinadas al Fondo de Garantía Salarial (FOGASA.) y Formación Profesional, y cuantos conceptos se determinen en el futuro en tanto se liquiden e ingresen conjuntamente con las cuotas de Seguridad Social¹⁰⁹³, opinión seguida también por nuestra jurisprudencia¹⁰⁹⁴. Como señala VÍLCHEZ PORRAS “las cotizaciones por Desempleo, FOGASA y Formación Profesional no tienen la consideración legal de cuotas a la Seguridad Social, pero se asimilan a las mismas”¹⁰⁹⁵. Dado que la obligación de cotizar y la responsabilidad del cumplimiento de dicha obligación recaen sobre los mismos sujetos, la previsión penal de estos “conceptos de recaudación conjunta” resulta coherente con el bien jurídico protegido, la función

recauden o se disponga en el futuro que se recauden para entidades u Organismos ajenos al sistema institucional de la Seguridad Social, en tanto se liquiden e ingresen conjuntamente con las cuotas de la Seguridad Social en los términos y condiciones regulados en este Reglamento, en el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del sistema de la Seguridad Social y en las demás disposiciones complementarias”.

¹⁰⁹³ En este sentido, entre otros: BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. p. 111; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 84; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, cit., p. 306; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 360; NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 105; DE VICENTE MARTÍNEZ, en Boix Reig (dir.), Lloria García (coord.), *Defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 308; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 197; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 223; VALLE MUÑIZ, *La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio...* cit., p. 750; El Mismo, en VV. AA., *La criminalización del fraude a la Seguridad Social*, cit., p. 189; AGUSTÍ I JULIÁ, en Rojo Torrecilla (coord.), *El artículo 307 CP...* cit., p. 308; BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal del trabajo*, cit., p. 180; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios...* cit., p. 477; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 151; MORENO MÁRQUEZ, *Delitos contra la Seguridad Social...* cit., p. 43; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 108; El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 523; SUÁREZ GONZÁLEZ, en Rodríguez Mourullo (dir.), Jorge Barreiro (coord.), *Comentarios al Código Penal*, cit., p. 884; SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho Penal, parte especial III. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico...* cit., p. 142; BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 344; y LUZÓN CUESTA, *Compendio de Derecho Penal, parte especial*, cit., p. 224. También en el ámbito de la Seguridad Social: VÍLCHEZ PORRAS, M.: “La cotización y su recaudación”, en Gorelli Hernández, J., Vílchez Porras, M., Álvarez Alcolea, M., De Val Tena, A. L., *Lecciones de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 2011, p. 133. De la misma opinión, la jurisprudencia; así v. gr.: STS 1333/2004, de 19 de noviembre, FJ. 3º (Westlaw Aranzadi, RJ 2004/7654), o STAP de Sevilla, Sección Primera, de 27 de abril de 2009, FJ. 3º (Westlaw Aranzadi, ARP 2009/782). Por su parte, la STS 523/2006, de 19 de mayo, FJ 4º (Westlaw Aranzadi, RJ 2006/3678), incluye también en estos conceptos de recaudación conjunta los recargos por mora y apremio.

¹⁰⁹⁴ En este sentido, v. gr.: STS 1333/2004, de 19 de noviembre, Sala 2ª (Westlaw Aranzadi, RJ 2004/7654); y STS 523/2006, de 19 de mayo, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 2006/3678). En semejante dirección tb.: STAP de Barcelona, de 7 de diciembre de 2006, (Tol 1081061).

¹⁰⁹⁵ VÍLCHEZ PORRAS, en Gorelli Hernández / Vílchez Porras / Álvarez Alcolea, et. al., *La cotización y su recaudación*, cit., p. 133.

recaudatoria, y ello con independencia de que el destinatario final de esas cuotas sea otra entidad gestora distinta a la TGSS., como el INEM. o el FOGASA¹⁰⁹⁶.

En relación con lo anterior la STS. 523/2006, de 19 de mayo¹⁰⁹⁷ interpretó que también constituían *conceptos de recaudación conjunta* los posibles recargos por mora, apremios e intereses generados tras la falta de cotización en tiempo ante la Seguridad Social¹⁰⁹⁸. No obstante, como tendremos ocasión de analizar en un epígrafe posterior de este Capítulo, la doctrina discute sobre si dichos intereses y recargos conforman el objeto de la deuda a regularizar en el art. 307,3 CP. o bien quedan excluidos de la misma, por lo que postergamos a ese lugar el análisis sobre esta controvertida cuestión.

En segundo lugar, el tipo sanciona la defraudación consistente en la *obtención indebida de devoluciones*¹⁰⁹⁹. El contenido de este modo de fraude contra la Seguridad Social debe ponerse en relación con lo dispuesto en el art. 23 LGSS¹¹⁰⁰. y en el art. 44

¹⁰⁹⁶ En este sentido: BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal del trabajo*, cit., p. 180; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 365; AGUSTÍ I JULIÁ, en Rojo Torrecilla (coord.), *El artículo 307 CP...* cit., p. 308; y PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 197 – 198.

¹⁰⁹⁷ STS. de la Sala 2ª, 523/2006, de 19 de mayo (Westlaw Aranzadi, RJ 2006/3678; ponente: Enrique Bacigalupo).

¹⁰⁹⁸ En el Fundamento de Derecho 4º de la citada Sentencia puede leerse lo siguiente: “[...] carecería de todo fundamento suponer que el legislador sólo ha querido establecer una protección meramente parcial de un patrimonio oficial de singular significación en la realización de la política social del Estado. Asimismo, no sería justificable que quien incumple deberes de solidaridad social se vea beneficiado con el uso gratuito de sumas de dinero ajeno que, de haber obtenido mediante un préstamo hubiera tenido que retribuir mediante pago de intereses. Consecuentemente, los recargos de mora, de apremio e intereses deben ser considerados como objeto de la defraudación punible que prevé el art. 307 CP., dado que configuran también el daño ocasionado por el delito y, por tal razón, constituyen conceptos de recaudación conjunta, con relevancia para la determinación del límite que separa los hechos punibles de los que no lo son [...]”.

¹⁰⁹⁹ Sobre esta modalidad, cfr. ampliamente: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 461 y ss.

¹¹⁰⁰ Señala el art. 23 LGSS. lo siguiente: “1. Las personas obligadas a cotizar o al pago de otras deudas con la Seguridad Social objeto de gestión recaudatoria por la Administración de la Seguridad Social tendrán derecho, en los términos y supuestos que reglamentariamente se fijen a la devolución total o parcial del importe de los ingresos que por error se hubiesen realizado. 1.1 El importe a devolver a consecuencia de un ingreso indebido está constituido esencialmente por el importe del ingreso indebidamente efectuado y reconocido a favor del que efectúe su pago. También formarán parte de la cantidad a devolver: a) Los recargos intereses, en su caso y costas que se hubieren satisfecho cuando el ingreso indebido se hubiere realizado por vía de apremio. b) El interés de demora previsto en el artículo 28.3 de esta Ley, aplicado a las cantidades indebidamente ingresadas por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en la Tesorería General de la Seguridad Social hasta la propuesta de pago. En todo caso, el tipo de interés de demora aplicable será el vigente a lo largo del período en que dicho interés se devengue. 1.2 No procederá la devolución de cuotas u otros recursos ingresados maliciosamente sin perjuicio de la responsabilidad de todo orden a que hubiere lugar. 1.3 El derecho a la devolución de ingresos indebidos prescribirá a los cuatro años, a contar del día siguiente al ingreso de los mismos. 2. La

RGR¹¹⁰¹. En ambos preceptos se reconoce un auténtico derecho del empresario a la devolución de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta ingresados erróneamente¹¹⁰². Cuando el sujeto defrauda por vía de esta modalidad lo hace para obtener unas determinadas devoluciones que por Ley no le corresponden; de ahí la exigencia típica de que las mismas sean *indebidas*¹¹⁰³. Como señala DE VICENTE MARTÍNEZ, “el legislador castiga en el art. 307, el reintegro de las cuotas o conceptos de recaudación conjunta cuando dicho reintegro es contrario a la correcta aplicación de las normas reguladoras de la cotización a la Seguridad Social y de los conceptos de

Administración de la Seguridad Social reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda con la Seguridad Social, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza. Cuando la deuda sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías. Asimismo en los supuestos de estimación parcial del recurso o la reclamación interpuestos, tendrá derecho el obligado a la reducción proporcional de la garantía aportada en los términos que se establezcan reglamentariamente”.

¹¹⁰¹ Señala el art. 44 RGR. lo siguiente: “1. El sujeto responsable del pago de cualquiera de los recursos que son objeto de gestión recaudatoria por la Tesorería General de la Seguridad Social, sea cual fuere el momento en que se hubiera realizado el ingreso y la causa que lo hubiera originado, tendrá derecho a la devolución total o parcial del importe de los ingresos que por error hubiese realizado, salvo que en el momento de su realización fuese deudor a la Seguridad Social o tuviese concedido un aplazamiento o moratoria; en este caso, el importe del ingreso erróneo se aplicará a la deuda pendiente de ingreso o de amortización, salvo para el caso de deuda exigible garantizada mediante el aval genérico previsto en este reglamento. Las devoluciones de ingresos indebidos incluirán el interés de demora previsto en el artículo 28.3 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social desde la fecha de su ingreso en la Tesorería General de la Seguridad Social hasta la fecha de la propuesta de pago. No procederá la devolución de cuotas u otros recursos ingresados maliciosamente, sin perjuicio de la responsabilidad de todo orden a que hubiera lugar. 2. Los ingresos que, en virtud de resolución judicial firme, resulten o se declaren objeto de devolución a los interesados, tendrán la consideración de ingresos indebidos y serán objeto de devolución en los términos fijados en dicha resolución, con aplicación de lo dispuesto, en su caso, en el artículo 24 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. 3. El derecho a la devolución de ingresos indebidos de cuotas prescribirá a los cuatro años, a contar desde el día siguiente a su ingreso. Una vez reconocida la procedencia de la devolución, el derecho a exigir su pago caducará a los cuatro años a contar desde la fecha de notificación del acto de reconocimiento. El derecho a la devolución de ingresos distintos de cuotas o demás conceptos de recaudación conjunta y asimilados a aquéllas se sujetará a los plazos de prescripción establecidos en las normas aplicables a la naturaleza de tales recursos. 4. Serán a cargo de la entidad gestora o colaboradora por cuya cuenta se efectúe la devolución de ingresos indebidos los intereses de demora que se satisfagan a los interesados, el importe del reembolso de los costes de las garantías aportadas para suspender el procedimiento de recaudación y los intereses que procedan sobre éste”.

¹¹⁰² Vid.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 111; El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social, cit.*, p. 524; y VALLE MUÑIZ, *La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio... cit.*, p. 751, quienes también hablan de la existencia de un “auténtico derecho”.

¹¹⁰³ Como hace notar CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.*, pp. 228 – 229, “el término ‘indebidamente’ constituye un elemento normativo del tipo que debe ser abarcado por el dolo del autor. En caso de que se produjera un error sobre el carácter indebido de las devoluciones, por tanto, se trataría de un error de tipo que supondría la impunidad de la conducta aunque se trate de supuestos de error vencible”, toda vez que no existe la modalidad de defraudación imprudente en el delito que es objeto de estudio. Misma opinión mantiene: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 467.

recaudación conjunta”¹¹⁰⁴. La conducta puede consistir bien en el *falseamiento* de los datos, bien en el *ocultamiento* de los mismos; datos que, de haber sido conocidos por la TGSS., no hubieran propiciado la devolución de las cuotas¹¹⁰⁵. Esta modalidad, por tanto, requiere la obtención fraudulenta o maliciosa de devoluciones de cuotas a las que el sujeto no tiene derecho¹¹⁰⁶.

La exigencia de *engaño*, común a las distintas modalidades típicas, ha conducido a un sector de la doctrina a afirmar que en esta modalidad solo tiene cabida la conducta activa del sujeto, lo que dejaría fuera del ámbito objetivo del delito (y, por tanto, no se consideraría ‘deuda a regularizar’ en el sentido del art. 307,3 CP.) aquellas devoluciones debidas a error de la propia TGSS., cuando ésta, de oficio, sin solicitud fraudulenta del empresario, las hace efectivas¹¹⁰⁷. En contra se señala que el mero hecho de que el empresario acepte dicha devolución, practicada erróneamente a instancias de la Administración, implica la infracción de un “deber aclaratorio” que incumbe al propio sujeto. De este modo, en palabras de SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, “se produce, pues, un ocultamiento o falseamiento de datos por omisión (recuérdese que la conducta defraudatoria es posible llevarla a cabo asimismo por omisión) que determina la tipicidad de la conducta”¹¹⁰⁸. A nuestro modo de ver, dado que esta modalidad, al igual que las restantes, requiere del sujeto activo un *engaño*, y toda vez que en el

¹¹⁰⁴ DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal... cit.*, p. 73.

¹¹⁰⁵ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 464; BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal del trabajo, cit.*, p. 181; DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal... cit.*, p. 74; La Misma, *Derecho Penal de la Seguridad Social, cit.*, p. 109; y AGUSTÍ I JULIÀ, en Rojo Torrecilla (coord.), *El artículo 307 CP... cit.*, p. 309.

¹¹⁰⁶ PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 204; NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social, cit.*, p. 106; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 112; y SUÁREZ GONZÁLEZ, en Rodríguez Mourullo (dir.), Jorge Barreiro (coord.), *Comentarios al Código Penal, cit.*, p. 884.

¹¹⁰⁷ Se pronuncian en este sentido, v. gr.: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.*, p. 229; BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 465; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 204; VALLE MUÑIZ, *La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio... cit.*, pp. 767 – 769; El Mismo, en VV. AA., *La criminalización del fraude a la Seguridad Social, cit.*, p. 193; y GONZÁLEZ AGUDELO, G.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, Terradillos Basoco, J. M. (coord.), VV. AA., *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal, Tomo IV. Derecho Penal parte especial (Derecho Penal económico)*, Ed. Iustel, Madrid, 2012, p. 223.

¹¹⁰⁸ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 152. En el mismo sentido parece apuntar: MORENO MÁRQUEZ, *Delitos contra la Seguridad Social... cit.*, p. 45.

supuesto indicado la Seguridad Social actúa por error propio, no inducido ni causado por el empresario, consideramos que esta conducta debe resultar atípica a la luz del art. 307 CP. En todo caso, de entenderse, como hace el último autor citado, que el silencio del empresario ya constituye *engaño* contra la TGSS., entonces hay que oponer que dicho engaño es posterior a la *obtención* de la que habla el tipo (conducta típica) y, por tanto, al propio acto de disposición realizado por la Seguridad Social. Como señala BRANDARIZ GARCÍA, “en este caso error y acto de disposición de la TGSS. son anteriores al engaño y, por tanto, no causados por éste”¹¹⁰⁹.

Estas conductas parecen tener mejor acomodo en el delito de apropiación indebida y, en concreto, en la modalidad del art. 254 CP., que sanciona a quien “habiéndolo recibido indebidamente, *por error del transmitente*, dinero o alguna otra cosa mueble, niegue haberla recibido o, comprobado el error, no proceda a su devolución, siempre que la cuantía de lo recibido exceda de 400 euros”¹¹¹⁰. En definitiva: la cuantía de las devoluciones indebidamente reconocidas o entregadas de oficio por la TGSS. al empresario, por *error propio* de ésta, no forma parte de la deuda en el delito de defraudación, ni por tanto deberá ser posteriormente objeto de regularización a los efectos del art. 307,3 CP¹¹¹¹.

PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA interpretan restrictivamente esta cláusula entendiendo que sólo resulta típica la obtención indebida de devoluciones por cuotas, más no por conceptos de recaudación conjunta, que quedarían extramuros del tipo penal, toda vez que el tenor literal de la norma indica “obteniendo indebidamente devoluciones *de las mismas*”. Según estos autores, de querer referir tanto a las cuotas como a los conceptos de recaudación conjunta, el legislador hubiera empleado la

¹¹⁰⁹ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 465.

¹¹¹⁰ En este sentido: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 229 – 230; y BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 466.

¹¹¹¹ En todo caso, el sujeto que tras la comisión de una apropiación indebida del art. 254 CP. proceda voluntariamente al reintegro de dichas cantidades (esto es “regularice”, si puede decirse así, su situación), a lo sumo podrá beneficiarse de la circunstancia atenuante de reparación del art. 21,5ª CP., más en ningún caso podrá acceder a la completa exención de pena. Ello salvo que, como se desprende del precepto, comprobado el error el sujeto *proceda a su devolución*, en cuyo caso no podrá afirmarse el tipo. A efectos de lo anterior habrá de tenerse en cuenta que el injusto en el art. 254 CP. estriba en que el acto de apoderamiento tenga carácter definitivo, de tal manera que la negativa consciente y deliberada de haber recibido la cuantía o de no proceder a su devolución ha de venir siempre acompañada de una voluntad de apoderamiento definitivo de la misma (vid. en este sentido: ROCA AGAPITO, L.: “Apropiación indebida”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A. (coords.), *Derecho penal español, parte especial (II)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 324 – 325, haciéndose eco de la jurisprudencia sobre esta materia).

expresión: “devolución de *los mismos*”¹¹¹². Sin embargo, esta interpretación gramatical restrictiva de la norma no casa con la lógica de la mecánica laboral, en que la cuota y los conceptos de recaudación conjunta se recaudan conjuntamente, por lo que si se produce una devolución indebida se verán englobados ambos conceptos¹¹¹³. Esta interpretación no fuerza el tenor del art. 307 CP. ni infringe el principio de legalidad¹¹¹⁴ pues, como ha señalado SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, “ante la ausencia de argumentos materiales que justifiquen la diferencia de tratamiento entre las cuotas y los demás conceptos de recaudación conjunta, la doctrina sencillamente, por argumentos de coherencia sistemática, tiene por corregidas gramaticalmente las expresiones del legislador, lo que no implica infracción del principio de legalidad”¹¹¹⁵, si bien sería deseable que en el futuro el legislador subsanase este error de concordancia gramatical. En definitiva, tanto las devoluciones indebidas de cuotas como de los conceptos de recaudación conjunta constituyen el objeto material del delito, y ambas deberán ser objeto de regularización posterior.

Por último, debe matizarse, como hace MARTÍNEZ LUCAS, que la obtención indebida de devoluciones dará lugar al tipo penal sin que sea necesario que el sujeto, previamente a la devolución, hubiera ingresado las cuotas y conceptos de recaudación conjunta¹¹¹⁶.

¹¹¹² PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 204 – 205.

¹¹¹³ En este sentido: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 230. De la misma opinión es: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 152, añadiendo este autor que el planteamiento contrario “implica reconocerle al legislador unos conocimientos gramaticales de los que no hace precisamente gala en muchos otros preceptos”. También siguen esta interpretación: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 113 – 114; BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 470; y GONZÁLEZ AGUDELO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 223.

¹¹¹⁴ Vid. ampliamente: GÓMEZ PAVÓN, P., BUSTOS RUBIO, M.: “Principio de legalidad y criterio gramatical como límite a la interpretación de la norma penal”, en *Revista Penal México*, nº 6, 2014, pp. 169 y ss.

¹¹¹⁵ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 152. En idéntico sentido BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 470, quien considera que deben corregirse aquellos supuestos que obedecen más bien a un desquite del legislador que a una verdadera intención de limitar la modalidad delictiva sin explicación razonable.

¹¹¹⁶ MARTÍNEZ LUCAS, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 524; y El Mismo, *El nuevo delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 170.

Ya en tercer lugar, el tipo sanciona la defraudación consistente en el *disfrute de deducciones por cualquier concepto, de forma indebida*¹¹¹⁷. De acuerdo con la legislación de la Seguridad Social, el empresario tiene derecho a deducirse ciertas bonificaciones o deducciones de la cantidad que debe ingresar. Como apunta DE VICENTE MARTÍNEZ “la cuota que resulta de aplicar el tipo a la base puede ser reducida en virtud de bonificaciones cuyo fin es el estímulo para el empleo de determinados grupos que autoriza el Estatuto de los Trabajadores. Las empresas que tengan concedidas bonificaciones o reducciones en las cuotas deberán acompañar al documento de cotización del régimen de que se trate la relación nominal de trabajadores con bonificación o reducción así como hacer constar en el modelo TC/2 la clave correspondiente según el tipo de contrato”¹¹¹⁸.

Las deducciones, tal como expresa el tipo, pueden serlo *por cualquier concepto*, por lo que se incluyen todas aquellas bonificaciones y reducciones de las que se pueda beneficiar el empresario en su cotización (por ejemplo, coeficientes reductores de la cuota por accidentes de trabajo o enfermedad profesional, bonificaciones otorgadas para el fomento de determinados tipos de contrato, cotizaciones reducidas para ciertas contrataciones, etc.)¹¹¹⁹. Quedan fuera del tipo, sin embargo, los fraudes en materia de subvenciones en la Seguridad Social, ya que éstos, en su caso, deberán ser sancionados

¹¹¹⁷ Sobre esta modalidad, cfr. ampliamente: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 471 y ss. Para DE VICENTE MARTÍNEZ la expresa contemplación de esta modalidad defraudatoria carece de sentido, pues ya puede incardinarse en la primera modalidad, relativa a la elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta, como elusión parcial, al suponer una aminoración del pago de los mismos. Por su parte, en el caso en que la deducción ocasione una devolución indebida de cantidades, entonces la conducta ya resultaría típica por la segunda modalidad (obtención indebida de devoluciones). Vid.: DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal...* cit., pp. 74 – 77; y La Misma, *Derecho Penal de la Seguridad Social*, cit., pp. 109 – 110. En contra, sin embargo, CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 231, para quien la tipificación expresa de esta tercera modalidad “evita posibles confusiones y hace ganar al precepto en seguridad jurídica, respetándose al máximo el principio de taxatividad de las normas penales”. También se muestran contrarios a la opinión de DE VICENTE MARTÍNEZ: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 471 – 472; y MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 115.

¹¹¹⁸ DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal...* cit., p. 75. En el mismo sentido, advirtiendo de la importancia del instrumento de las bonificaciones o deducciones como forma de política incentivadora del empleo: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 152; y BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal del trabajo*, cit., pp. 181 – 182.

¹¹¹⁹ Cfr. ampliamente: NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 107; BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal del trabajo*, cit., p. 182; VALLE MUÑIZ, *La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio...* cit., p. 752; y MARTÍNEZ LUCAS, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 524. Los autores indicados recogen diversos ejemplos de tales deducciones en materia de Seguridad Social.

en sede del art. 308 CP. Por ello, aunque en el ámbito laboral las deducciones de cuotas y conceptos de recaudación conjunta suelen ir unidas a las subvenciones, sólo las primeras se subsumen en el art. 307 CP.¹¹²⁰

Las deducciones tienen que ser disfrutadas de forma *indebida*, lo que implica que el empresario no tiene derecho a practicarlas según el Ordenamiento Jurídico vigente¹¹²¹. En este sentido, sólo se considerarán deducciones debidas las que se ajustan a lo dispuesto en el art. 17 RGCL¹¹²².

Al igual que en las anteriores modalidades, la doctrina exige que la conducta implique un engaño, falseamiento u ocultación de datos¹¹²³. El término “disfrute”

¹¹²⁰ Así advierten, v. gr.: BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal del trabajo*, cit., p. 182; y CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 232. En la práctica será difícil que acontezca este tipo de fraude de subvenciones en materia de Seguridad Social, teniendo en cuenta lo elevado de la cifra que condiciona la punición de este delito: 120.000 euros.

¹¹²¹ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 476 – 477; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 125; El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 525; El Mismo, *El nuevo delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 171; y SUÁREZ GONZÁLEZ, en Rodríguez Mourullo (dir.), Jorge Barreiro (coord.), *Comentarios al Código Penal*, cit., pp. 884 – 885.

¹¹²² El art. 17 RGCL. señala lo siguiente: “1. Las liquidaciones de las cuotas íntegras, resultantes de aplicar a las bases de cotización en su totalidad el tipo que corresponda o, en su caso, las liquidaciones de las cuotas fijas, únicamente podrán ser objeto de deducción mediante corrección de la base, minoración del tipo, reducción o bonificación de las cuotas, por las causas y en los términos y condiciones expresamente establecidos, sin perjuicio de la aplicación de la compensación y demás causas de extinción de las deudas con la Seguridad Social cuando resulten procedentes, de acuerdo con las normas de los artículos 48 y siguientes del Reglamento General de Recaudación de los Recursos del sistema de la Seguridad Social. A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, únicamente podrán obtener reducciones en las cuotas de Seguridad Social y por los conceptos de recaudación conjunta, bonificaciones en las mismas o cualquier otro beneficio en las bases, tipos y cuotas de la Seguridad Social, las empresas y demás sujetos responsables del cumplimiento de la obligación de cotizar que se considere que se encuentran al corriente en el pago de las mismas en la fecha de su concesión. La falta de ingreso en plazo reglamentario de las cuotas de Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta con las mismas, devengados con posterioridad a la obtención de los citados beneficios en la cotización, aunque se presenten los documentos de cotización en ese plazo reglamentario, dará lugar a la pérdida automática de tales beneficios respecto de las cuotas correspondientes a períodos no ingresados en dicho plazo. 2. La aplicación de las correcciones de bases, minoraciones de tipos, reducciones y bonificaciones de cuotas deberá realizarse en las liquidaciones de los documentos de cotización presentados dentro del plazo reglamentario, en los términos establecidos en los artículos 76 y 77 del Reglamento General de Recaudación de los Recursos del sistema de la Seguridad Social, debiendo ingresarse únicamente la cuota líquida resultante, salvo que la norma que las establezca disponga otra cosa y sin perjuicio de que el beneficiario de las mismas pueda solicitar posteriormente el resarcimiento del importe de la corrección, minoración, reducción o bonificación de la entidad u organismo que deba asumir su coste. 3. Las liquidaciones de cuotas por los sujetos responsables que apliquen correcciones, reducciones, minoraciones o deducciones sin causa y/o sin la forma debida, además de las liquidaciones y reclamaciones administrativas que procedan, darán lugar a las sanciones pertinentes”.

¹¹²³ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 474 – 475; AGUSTÍ I JULIÁ, en Rojo Torrecilla (coord.), *El artículo 307 CP... cit.*, p. 310; y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 152.

suscita dudas sobre si debe considerarse típica la conducta de aquél empresario que, habiendo obtenido legítimamente la deducción (por existencia de una norma que le reconoce tal beneficio), posteriormente incumple alguna o todas las condiciones impuestas para dicho disfrute legal. Como señalan PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, para poder considerar incluido este comportamiento en el tipo “sería necesario entender que el incumplimiento de las condiciones impuestas constituye el engaño a la Seguridad Social al no comunicar a ésta el cambio producido, pues si lo hiciera tendría que devolver las deducciones”¹¹²⁴. A nuestro juicio, dado que el tipo sanciona el *disfrute indebido de deducciones* (o disfrute de deducciones “de forma indebida”), y no la simple *obtención* como ocurría en la segunda modalidad, este comportamiento puede entenderse incardinado en el delito, por lo que el mismo (que constituye, en sentido estricto, una omisión) debe considerarse típico a la luz del art. 307 CP.¹¹²⁵ Por constituir parte de la deuda, también tendrá que ser después objeto de regularización si se pretende acceder al beneficio de exención de pena.

En cualquier caso, para que surja la deuda (a efectos penales), para las tres modalidades de fraude dos ideas han de ser tenidas en cuenta: (1) que la cuantía debe superar los 50.000 euros exigidos por el 307,1 CP.¹¹²⁶; y (2) que para la determinación de la misma deberá atenderse a lo dispuesto en el art. 307,2 CP. que señala lo siguiente: “a los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior se estará al importe total defraudado durante cuatro años naturales”¹¹²⁷. Teniendo en cuenta tales

¹¹²⁴ PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 206.

¹¹²⁵ En este sentido apuntan: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 477; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 115; BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal del trabajo*, cit., pp. 182 – 183; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 152; y GONZÁLEZ AGUDELO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 224.

¹¹²⁶ Sobre los criterios e intereses politicocriminales que confluyen al momento de determinar el concreto límite cuantitativo en el delito de defraudación a la Seguridad Social no entraremos en este momento. Baste recordar que con la LO. 7/2012 (última norma que modifica la regulación de estos delitos) el legislador decidió rebajar el límite cuantitativo (a nuestro juicio, como defendimos *supra*, condición objetiva de punibilidad) de los 120.000 a los 50.000 euros. Algun sector de la doctrina italiana ha criticado que se empleen cuantías muy elevadas para delimitar el delito con el ilícito administrativo en materia de fraude, lo que conllevaría dejar de aplicar el injusto penal a supuestos, a su juicio, sumamente graves; vid. en este sentido, entre otros: LUCIANI, *Il sistema sanzionatorio nella previdenza sociale*, cit., pp. 32 y ss.; MUCCIARELLI, en VV. AA., *Sicurezza sociale...* cit., p. 299; y PADOVANI, *Diritto Penale del lavoro*, cit., pp. 213 y ss.

¹¹²⁷ Ya en el capítulo I de este trabajo explicamos en qué se traducía este extremo normativo a nuestro juicio (vid. *supra* capítulo I para su contraste).

aspectos, el contenido de las distintas modalidades del apartado primero del art. 307 CP. que se ha delimitado en líneas anteriores dará lugar a la *deuda* a que se refiere el art. 307,3 CP., que constituye el objeto material de la regularización (y que, según los requisitos positivos recogidos en éste último precepto, tendrá que ser completamente reconocida y pagada, antes de que surja alguna de las denominadas “causas de bloqueo”).

2.2. ¿Es comprensiva la *deuda* de los intereses y recargos que legalmente resulten aplicables?

La redacción del art. 307,3 CP. anterior a la reforma de 2012 predicaba el levantamiento de la pena para quien regularizaba su situación “en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo”, por lo que, a pesar de que no toda la doctrina opinaba así¹¹²⁸, parecía que el pago concebido como requisito de la regularización debía consistir en el ingreso de las cantidades defraudadas, sin incluir los recargos o intereses que resultasen exigibles por Ley. La expresa referencia a las *deudas del apartado primero* permitía afirmar que aquéllos no integraban el objeto material de la regularización¹¹²⁹.

Tras el cambio legislativo operado por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, el apartado tercero del art. 307 CP. requiere, como requisitos positivos para el levantamiento de pena, el “completo reconocimiento y pago de la *deuda*”, sin referirse al contenido del apartado primero de dicho precepto. Esta nueva redacción reabre el debate sobre si el concepto “deuda” debe entenderse comprensivo de los intereses y recargos que por Ley resulten de aplicación (exigiéndose por ello el ingreso de los mismos como requisito de la regularización) o por el contrario puede entenderse que dicho término viene referido

¹¹²⁸ Ampliamente, sobre los argumentos a favor y en contra, vid. por todos: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 77 – 80.

¹¹²⁹ En este sentido, vid.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 583; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 141; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 202; y DE LA MATA BARRANCO, N. J.: “La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en Carbonell Mateu, J. C., Del Rosal Blasco, B., Morillas Cueva, L., et. al., (coords.), *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, Ed. Dykinson, Madrid, 2005, p. 316.

exclusivamente a las cuantías defraudadas (excluyendo del contenido de la regularización el pago de cualquier incremento posterior que de las mismas proceda).

De lo expuesto por algún sector con anterioridad a la reforma, pudiera entenderse que el término “deudas” comprende tanto las sumas constitutivas de la obligación originaria, como los intereses y recargos que resulten aplicables¹¹³⁰. Esta opinión ha sido mantenida por algunos autores tras la reforma, si bien solo en referencia a la regularización en el delito fiscal¹¹³¹. Parecía ser esta también la intención de la LO. 7/2012, de 27 de diciembre, (si bien en exclusiva referencia al delito fiscal), que en su

¹¹³⁰ En este sentido, entre otros: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 167; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 78 – 80; El Mismo, *Sobre el concepto de regularización...* cit., p. 200; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 85; MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, en *Teoría y Derecho: revista de pensamiento jurídico*, nº 12, 2012, pp. 215 – 216; GALA DURÁN, C.: *La responsabilidad empresarial por incumplimiento de las obligaciones de afiliación, alta y/o cotización a la Seguridad Social*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 400; FENELLÓS PUIGCERVER, V.: “El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código Penal”, en *Crónica Tributaria*, nº 84, año 1997, p. 60; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios...* cit., pp. 439 y 448; PÉREZ MARTÍNEZ, D.: “Causas de justificación. La regularización tributaria”, en De Fuentes Bardají, J., Cancr Minchot, P., Frías Rivera, R., Zabala Guadalupe, J. J. (dirs.), Bal Francés, E., Zabala Guadalupe, J. J. (coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2008, pp. 218 – 219; LOMBARDERO EXPÓSITO, L. M.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, pp. 47 – 48; IGLESIAS RÍO, M. A.: “Las cláusulas de regularización tributaria y relativas a las subvenciones de los arts. 305,4 y 308,4 del Código Penal”, en Octavio de Toledo y Ubieto, E. (dir. y coord.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 303 – 304; y El Mismo, “Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización en el delito de defraudación tributaria”, en *Revista de Derecho Penal*, nº 13, septiembre de 2004, p. 82, (si bien este último modificando su anterior opinión, en que mantenía que la “deuda” no era comprensiva de intereses y recargos; vid.: IGLESIAS RÍO, M. A.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la “autodenuncia”, art. 305,4 Cp.*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pp. 340 – 341). También la jurisprudencia mantiene esta exigencia, v. gr.: STS de 26 de diciembre de 2001, Sala 2ª, (Iustel, §309385), la STS de 15 de julio de 2002, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 2002/8709), o la STS de 28 de noviembre de 2003, Sala 2ª, (Iustel, §220734). También la STAP de Las Palmas de 23 de diciembre de 2004, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 2004/719), exigió recargos por demora. En contra, sin embargo: SAN de 28 de junio de 1994, Sala 3ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 1994/685), y STAP de Badajoz de 16 de enero de 1997, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/81).

¹¹³¹ Vid.: DOPICO GÓMEZ – ALLER, J.: “La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, en *Iuris: actualidad y práctica del Derecho*, nº 181 – 182, diciembre de 2012, p. 15; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., MERINO JARA, I.: “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 31, 1 a 7 de abril, 2013, p. 5; BELTRÁN GIRÓN, F.: “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, en *Carta Tributaria*, nº 19 – 20, noviembre de 2012, p. 17; ALONSO GALLO, J.: “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 34, 2013, pp. 21 – 22; CALVO VÉRGEZ, J.: “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Quincena Fiscal*, nº 3, 2013, p. 55; ; MUÑOZ CUESTA, J.: “La reforma del delito fiscal operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11, 2013, en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>; CARRETERO SÁNCHEZ, A.: “La nueva reforma de los delitos contra la hacienda pública: un paso en firme contra el fraude fiscal”, en *Diario La Ley*, nº 8027, Sección Tribuna de 20 de febrero de 2013, online: <http://diariolaley.laley.es>; y MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español...* cit., p. 168.

Preámbulo señalaba que la regularización exigía “el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente”. En el ámbito del derecho comparado, por ejemplo, la doctrina y jurisprudencia italianas han considerado también, en su mayoría, que para poder beneficiarse del levantamiento de pena el sujeto debe pagar, además de las cantidades no declaradas, los intereses y la sanción civil que correspondan¹¹³².

Los argumentos a favor de esta interpretación en nuestra doctrina son los siguientes:

Para BRANDARIZ GARCÍA la regularización del art. 307,3 CP. no se refiere a las “cuotas”, “devoluciones” o “deducciones”, sino a la “deuda”, lo que parece exceder el contenido de las anteriores, dando cabida a los intereses y recargos que la Ley establezca. En palabras de este autor, “el término seleccionado por el legislador permite la existencia de un marco más amplio y la consiguiente integración de esas sumas accesorias en tal fase postdelictiva de vida de la deuda”¹¹³³. De la misma opinión, en relación con el delito contra la Hacienda Pública, MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO consideran que, pese a la aparente equivalencia entre *cuotas* y *deudas* que pretende el Código Penal, son conceptos distintos: la deuda comprende tanto la cuota como los recargos e intereses que resulten de aplicación¹¹³⁴. En contra MARTÍNEZ LUCAS opone que el empleo del término “deuda” en el apartado tercero del art. 307 CP., en lugar del vocablo “cuotas” o “conceptos de recaudación conjunta” no significa que varíe el objeto de lo que debe regularizarse, pues el cambio de concepto “obedece a una mera construcción gramatical que tiene por finalidad no reiterar la utilización de las expresiones”¹¹³⁵.

Un segundo argumento que según BRANDARIZ GARCÍA avalaría la inclusión de intereses y recargos en la regularización pasa por señalar que en la legislación sectorial de la Seguridad Social todo pago extemporáneo de la deuda de cotización determina el

¹¹³² INTORCIA, M., MORRONE, A.: “Omissioni contributive e sanzioni”, en Fonzo, F., Pandolfo, A., Sgroi, A. (coords.), *La contribuzione previdenziale*, Ed. Giuffrè, Milano, 2008, p. 348.

¹¹³³ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 78 – 79.

¹¹³⁴ MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios...* cit., pp. 439 y 448.

¹¹³⁵ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 202, nota al pie nº. 145.

devengo de ciertos incrementos en concepto de intereses o recargos¹¹³⁶. En efecto, el primer párrafo del art. 25 LGSS. señala que “la falta de pago de la deuda dentro del plazo reglamentario de ingreso establecido determinará la aplicación del recargo y el devengo de los intereses de demora en los términos fijados en esta Ley”. Por su parte, los artículos 27 LGSS¹¹³⁷. y 28 LGSS¹¹³⁸. contemplan los recargos por ingreso fuera de plazo y los intereses de demora aplicables, respectivamente (lo que se determina detalladamente en los arts. 10 y 11 RGR.). En contra de esta opinión se explica que, precisamente dado que la deuda determina el nacimiento de los intereses o recargos señalados por la Ley, éstos no pueden *formar parte* de la “deuda” sino que son *consecuencia* de la misma. Ostentarían de este modo una naturaleza jurídica distinta a la de la relación jurídico – obligatoria básica. Identificada la deuda con las cuantías defraudadas, sin aplicación de intereses ni recargos, el ingreso de la misma en materia de regularización sería suficiente para acceder al levantamiento de pena¹¹³⁹.

¹¹³⁶ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 79; y El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 200.

¹¹³⁷ Reza el art. 27 LGSS.: “1. Transcurrido el plazo reglamentario establecido para el pago de las cuotas a la Seguridad Social sin ingreso de las mismas y sin perjuicio de las especialidades previstas para los aplazamientos, se devengarán los siguientes recargos: 1.1. Cuando los sujetos responsables del pago hubieran presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario, un recargo del 20 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas tras el vencimiento de dicho plazo. 1.2 Cuando los sujetos responsables del pago no hubieran presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario: a) Recargo del 20 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas antes de la terminación del plazo de ingreso establecido en la reclamación de deuda o acta de liquidación. b) Recargo del 35 % de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir de la terminación de dicho plazo de ingreso. 2. Las deudas con la Seguridad Social que tengan carácter de ingresos de derecho público y cuyo objeto esté constituido por recursos distintos a cuotas, cuando no se abonen dentro del plazo reglamentario que tengan establecido, se incrementarán con el correspondiente recargo previsto en el apartado 1.1 anterior, según la fecha del pago de la deuda”.

¹¹³⁸ Reza el art. 28 LGSS.: “1. Los intereses de demora por las deudas con la Seguridad Social serán exigibles, en todo caso, si no se hubiese abonado la deuda una vez transcurridos quince días desde la notificación de la providencia de apremio o desde la comunicación del inicio del procedimiento de deducción. Asimismo, serán exigibles dichos intereses cuando no se hubiese abonado el importe de la deuda en el plazo fijado en las resoluciones desestimatorias de los recursos presentados contra las reclamaciones de deuda o actas de liquidación, si la ejecución de dichas resoluciones fuese suspendida en los trámites del recurso contencioso-administrativo que contra ellas se hubiese interpuesto. 2. Los intereses de demora exigibles serán los que haya devengado el principal de la deuda desde el vencimiento del plazo reglamentario de ingreso y los que haya devengado, además, el recargo aplicable en el momento del pago, desde la fecha en que, según el apartado anterior, sean exigibles. 3. El tipo de interés de demora será el interés legal del dinero vigente en cada momento del período de devengo, incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente”.

¹¹³⁹ En este sentido, entre otros: QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”, en Bajo Fernández, M. (dir.), Bacigalupo Saggesse, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas de derecho y economía*, Ed. Ramón Areces, Madrid, 2007, p. 37, nota al pie nº. 23; El Mismo: “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en VV. AA., *Empresa y Derecho Penal (I)*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, p. 183, nota al pie nº. 24; El

Defendiendo esta última interpretación QUERALT JIMÉNEZ considera que el término “deuda” del art. 307,3 CP. debe conectarse con el elemento típico “defraudación” del art. 307,1 CP. De este modo la regularización de la *deuda defraudada* (por tanto, excluyente de intereses y recargos) ya compensaría por completo el desvalor causado con la inicial defraudación¹¹⁴⁰. Pensamos que ello es lógico si se tiene en cuenta que nunca podrá defraudarse lo que se desconoce, esto es, los intereses o apremios. Compartiendo la opinión de este autor, GÓMEZ PAVÓN considera que, a lo sumo, los recargos y otros apremios podrían quedar integrados en la responsabilidad civil *ex delicto*, si se concibe que los mismos constituyen un daño consecuencia de la comisión del delito¹¹⁴¹ (en semejante sentido se pronunció la STS 827/2006, de 10 de julio¹¹⁴²). También MARTÍNEZ LUCAS considera que la regularización “no alcanza a las sanciones administrativas, recargos de mora o apremio e intereses en los aplazamientos o fraccionamientos”¹¹⁴³. Desde una visión patrimonialista del delito, el autor entiende que “el pago deberá comprender únicamente las cantidades que han sido defraudadas por el contribuyente, pero no los períodos anteriores o posteriores a la misma” [...] “el pago de los recargos o intereses no añade nada a la reparación exigible al sujeto defraudador pues con el ingreso de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta se compensa de modo absoluto tanto el desvalor de la acción [...] como el

Mismo: *Derecho penal español, parte especial*, Ed. Atelier, libros jurídicos, 6ª edición, revisada y actualizada, Barcelona, 2010, p. 815; GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 583; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 141; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 189 y 202; y DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 316.

¹¹⁴⁰ QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 815; El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 37; y El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 183.

¹¹⁴¹ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 583, nota al pie nº. 51; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 141, nota al pie nº. 55. Esta interpretación ha sido seguida por el legislador tras la reforma de 2012: el actual art. 307,6 CP. señala que “en los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda frente a la Seguridad Social que la Administración no haya liquidado por prescripción u otra causa legal, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración de la Seguridad Social que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio”.

¹¹⁴² STS 827/2006, de 10 de julio, Sala 2ª, (Tol 1002337).

¹¹⁴³ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 189.

desvalor del resultado”¹¹⁴⁴. Puede colegirse que esta línea interpretativa pretende concebir el mecanismo de la regularización como el reverso del delito de defraudación¹¹⁴⁵. Como apuntan BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, subjetivamente la intención de defraudar, en el art. 307,1 CP., no abarca los conceptos de recargos e intereses, y objetivamente el delito ya se ha consumado cuando surge el incremento por mora o apremio¹¹⁴⁶. A *sensu contrario* la regularización no debería exigir el pago de aquellos conceptos que exceden de las cuantías defraudadas. Incluso BRANDARIZ GARCÍA, aún mostrándose partidario de la inclusión de intereses y recargos en el concepto “deuda”, reconoce que el hecho de que los mismos no formen parte de la obligación de cotización originaria “no es un condicionante baladí para la determinación del objeto material de la reparación, toda vez que parecería razonable, en principio, una sintonía en este punto entre defraudación y regularización”¹¹⁴⁷.

En tercer lugar, a favor de la inclusión de intereses y recargos en la regularización, el autor últimamente citado argumenta que no parece comprensible ni asumible que el abono postdelictivo resulte cuantitativamente más ventajoso que el ingreso fuera de plazo legal de una deuda impagada tras una puntual liquidación, por la que sí se exigiría el pago de intereses y recargos¹¹⁴⁸. Este argumento se reflejó también (si bien en relación al delito fiscal) en la STS 832/2013, de 24 de octubre, en cuyo Fundamento de Derecho 6º podía leerse: “no cabe apreciar razón alguna por la que los delincuentes fiscales deban resultar privilegiados en el abono de los intereses de su deuda tributaria respecto de cualesquiera otros deudores tributarios, que pese a no haber cometido delito alguno, están legalmente obligados al abono de intereses de demora caso de retrasarse

¹¹⁴⁴ Ibídem., p. 202.

¹¹⁴⁵ Si bien desde la concepción del mismo como delito de resultado, identificado con un perjuicio de carácter patrimonial que habría que reparar. En nuestra opinión, como expusimos en el Capítulo III de esta investigación, desde la óptica de la *reparación* el desvalor del hecho ya se compensa, por entero, con la rectificación o reconocimiento de los verdaderos datos de cotización a la Seguridad Social (opinión que manteníamos desde nuestro rechazo del tipo penal como delito de resultado, y desde la identificación del bien jurídico en la *función recaudatoria* del Estado que se lesiona con la opacidad o el engaño, mas no con el impago de las cantidades debidas, tal como defendimos en el Capítulo I del presente trabajo).

¹¹⁴⁶ BAYLOS GRAU / TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal del trabajo*, cit., p. 184. De la misma opinión, v. gr.: MORENO MÁRQUEZ, *Delitos contra la Seguridad Social... cit.*, p. 50, quien apunta lo siguiente: “la intención de defraudar no va dirigida a los citados conceptos, no son éstos el objeto de la defraudación. Además si esto fuera así, el mero transcurso del tiempo convertiría en delito una defraudación que en principio no lo era, ya que el porcentaje de recargo sería cada vez más elevado para la misma deuda (art. 27 LGSS.), lo que no tiene ningún sentido”.

¹¹⁴⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 79.

¹¹⁴⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 79 – 80; y El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 200.

en el pago”¹¹⁴⁹. Sin embargo a ello puede oponerse que el hecho de que la regularización en sede penal no exija el pago de intereses ni recargos no implica que los mismos no se sigan debiendo a la TGSS. Aunque la *causa de levantamiento de pena* no requiera el ingreso de tales conceptos, los mismos subsisten y la Administración tiene el derecho de reclamarlos por sus propios medios (ya sin condicionar la anulación *de pena* al pago de estos). En palabras de MARTÍNEZ LUCAS “el autor no tiene necesidad de regularizar los recargos de mora o apremio o, en su caso, los intereses que se hayan devengado, ni tampoco otras deudas con la Seguridad Social, sin perjuicio de que las mismas se deban a la TGSS. que se valdrá del procedimiento de apremio para su recaudación coactiva”¹¹⁵⁰.

En contra de que la deuda sea comprensiva de intereses y recargos tradicionalmente también se ha señalado, en una interpretación sistemática, que una comparativa entre lo dispuesto en el art. 307,3 CP. y la cláusula recogida para el delito de fraude de subvenciones en el art. 308,5 CP.¹¹⁵¹ (antiguo art. 308,4), impediría que otros conceptos distintos a las cuantías defraudadas integrasen el objeto material de la regularización en el delito contra la Seguridad Social¹¹⁵². Y ello porque en materia de fraude de subvenciones, la excusa absolutoria por reintegro de las cantidades obtenidas exige

¹¹⁴⁹ STS 832/2013, de 24 de octubre, Sala 2ª, FD 6º, (Tol 4039147). Debe matizarse, no obstante, que finalmente el Tribunal Supremo integra tales conceptos, recargos e intereses moratorios, en el contenido de la responsabilidad civil.

¹¹⁵⁰ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 202.

¹¹⁵¹ Reza el art. 308,5 CP.: “se entenderá realizado el reintegro al que se refieren los apartados 1 y 2 cuando por el perceptor de la subvención o ayuda se proceda a devolver las subvenciones o ayudas indebidamente percibidas o aplicadas, incrementadas en el interés de demora aplicable en materia de subvenciones desde el momento en que las percibió, y se lleve a cabo antes de que se haya notificado la iniciación de actuaciones de comprobación o control en relación con dichas subvenciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. El reintegro impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación”.

¹¹⁵² Sostienen este argumento, v. gr.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 583; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 141; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 316; e IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 341 (a pesar de que este último posteriormente modificase su opinión, sigue considerando válido este argumento. Vid.: IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, pp. 303 – 304).

expresamente tanto la devolución de las subvenciones o ayudas indebidamente percibidas como el pago del interés legal del dinero incrementado en dos puntos porcentuales, lo que no ocurriría con el supuesto de regularización en materia de Seguridad Social, que se limita a exigir el ingreso de la “deuda”¹¹⁵³. Como señala DE LA MATA BARRANCO “el propio Código Penal cuando ha entendido necesario diferenciar lo que es el importe que delimita la existencia del delito del que permite apreciar la exención de responsabilidad lo ha hecho expresamente”, como sucede en el caso del art. 308,5 CP¹¹⁵⁴. En sentido contrario, dado que la cláusula de regularización no recoge expresamente que sean objeto de pago los intereses y recargos, éstos deberían considerarse excluidos del objeto de la regularización¹¹⁵⁵. A lo anterior podemos añadir otro argumento derivado de la reforma de 2012; con ésta se introdujo un nuevo art. 307,6 en el Código, en el que se señaló que en materia de ejecución de pena de multa y de responsabilidad civil, habría de tenerse en consideración el importe de la *deuda* “incluidos sus intereses de demora”¹¹⁵⁶. De este modo, si cuando el Código quiere referirse a la deuda y también a los intereses lo exige de forma expresa, como ocurre en el citado precepto, a *sensu contrario* cabe interpretar que cuando el mismo se refiere asépticamente a la *deuda* sin mencionar intereses ni recargos estos deben considerarse excluidos.

No podemos compartir lo expuesto por algún autor entendiendo que el concepto “deuda” resulta mecánicamente intercambiable con los términos “cuotas”, “conceptos de recaudación conjunta”, “devoluciones” o “deducciones”, a los que alude el apartado primero del art. 307 CP., obedeciendo así la utilización del primero a una simple construcción gramatical alternativa con objeto de no reiterar estas últimas¹¹⁵⁷. Y ello

¹¹⁵³ Vid. ampliamente: GÓMEZ RIVERO, M. C.: *El fraude de subvenciones*, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2005, pp. 349 y ss.

¹¹⁵⁴ DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 316.

¹¹⁵⁵ Esta opinión podría seguir manteniéndose tras la reforma operada en el año 2012: con ésta el legislador podía haber hecho constar expresamente la necesidad del pago de intereses y recargos, pero no lo hizo, a diferencia de lo que mantuvo para la cláusula de reintegro en el delito de fraude de subvenciones.

¹¹⁵⁶ Reza el art. 307,6 CP.: “en los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda frente a la Seguridad Social que la Administración no haya liquidado por prescripción u otra causa legal, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración de la Seguridad Social que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio”.

¹¹⁵⁷ En este sentido se pronunciaba: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 202, nota al pie nº. 145.

porque dicha interpretación obviaría los límites impuestos por el principio de legalidad, que exige la taxatividad de las normas penales en cumplimiento del mandato de determinación (*lex stricta*)¹¹⁵⁸. El concepto “deuda” posee una significación autónoma que impide el simple intercambio con los términos empleados en el art. 307,1 CP. A nuestro modo de ver, para conocer si esa deuda está conformada sólo por las cuantías generadas por la defraudación, o si por el contrario se comprenden también los intereses o recargos que establezca la Ley, debemos acudir a la legislación sectorial y valorar qué se entiende en ésta por “deuda”. Nos encontramos, pues, ante un concepto normativo que nos obliga a examinar la normativa de la Seguridad Social para conocer su alcance y contenido¹¹⁵⁹.

Tienen razón aquellos autores que, en exclusiva referencia al delito contra la Hacienda Pública, consideran que la “deuda” a la que se refiere la regularización (art. 305,4 CP.) es también comprensiva de los intereses de demora y de aquellos recargos que la Ley establezca¹¹⁶⁰. Y ello porque el art. 58 LGT. lo contempla expresamente: “1. La deuda tributaria estará constituida por *la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta*. 2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: a) *El interés de demora*. b) *Los recargos por declaración extemporánea*. c) *Los recargos del período ejecutivo*. d) *Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos*. 3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en

¹¹⁵⁸ Sobre la exigencia de determinación o taxatividad, en particular en el ámbito del Derecho penal económico, vid. ampliamente: GÓMEZ PAVÓN, P.: “Cuestiones actuales del Derecho penal económico: el principio de legalidad y las remisiones normativas”, en *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 2ª época, nº extraordinario 1º, año 2000, pp. 445 y ss.

¹¹⁵⁹ Consideramos más exacto calificar este extremo de la norma como *elemento normativo* y no como *norma penal en blanco*, toda vez que el supuesto de hecho está regulado en el propio precepto penal. Como señala GÓMEZ PAVÓN, *Cuestiones actuales del Derecho penal económico... cit.*, p. 458, “mientras los elementos normativos desempeñan una función interpretativa, la ley penal en blanco complementa o conforma el supuesto típico”. El empleo de estos elementos es común en el ámbito del Derecho penal económico, como acontece en el caso del delito de defraudación a la Seguridad Social. En palabras de GÓMEZ PAVÓN (ibidem., p. 462), “la técnica de las leyes penales en blanco, o las remisiones normativas se emplea por el legislador con frecuencia, sobre todo en materias como el Derecho Penal económico, sujetas a necesidades cambiantes”. Sobre este particular, vid. tb.: TERRADILLOS BASOCO, J.: *Derecho penal de la empresa*, Ed. Trotta, Madrid, 1995, pp. 36 y ss. Coincide también en este sentido: MARCHENA GÓMEZ, M.: “La incidencia de la regularización tributaria en el análisis del delito fiscal y las falsedades mediales”, en *Carta Tributaria*, nº 226, junio de 1995, p. 6.

¹¹⁶⁰ V. gr.: DOPICO GÓMEZ – ALLER, *La reforma del Derecho penal tributario... cit.*, p. 15; y ALONSO GALLO, *El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012, cit.*, pp. 21 – 22.

su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta Ley”¹¹⁶¹.

No ocurre lo mismo, sin embargo, con la legislación de la Seguridad Social, en que no se contempla una definición expresa del concepto “deuda”. Acudiendo al articulado de la Ley General de Seguridad Social (LGSS.) y del Reglamento General de Recaudación (RGR.), podemos concluir que el concepto “deuda” en materia de Seguridad Social no es comprensivo de los intereses o recargos que puedan derivarse del incumplimiento de las obligaciones de cotización. Y ello porque de este bloque normativo no se extrae que las *deudas* engloben también tales incrementos, sino que los mismos nacen con posterioridad, y se aplican y calculan sobre la *deuda* ya existente. Por supuesto que, como indica BRANDARIZ GARCÍA, todo pago extemporáneo de la *deuda* determina el devengo de intereses de demora y ciertos recargos¹¹⁶², lo que se postula en el art. 25 LGSS. (“la falta de pago de la *deuda* dentro del plazo reglamentario de ingreso establecido *determinará la aplicación del recargo y de los intereses de demora* en los términos fijados en esta Ley”) y en el art. 6,2 RGR. (“transcurrido el plazo reglamentario de ingreso sin pago de la *deuda*, *se aplicarán los correspondientes recargos y comenzará el devengo de intereses de demora...*”). Pero esto no hace sino avalar la postura que mantenemos: si es la falta del pago de la *deuda* lo que da lugar al nacimiento de otros conceptos (intereses, recargos), que deben aplicarse sobre la misma, entonces parece que la una y los otros son cosas distintas, sin que la primera pueda entenderse comprensiva de aquellos, que son más bien su *consecuencia*¹¹⁶³. Los

¹¹⁶¹ Sobre el contenido específico de estos conceptos, vid.: CARPIZO BERGARECHE, J.: “Elementos estructurales de los impuestos”, en VV. AA., *Aproximación al Derecho penal económico y financiero*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2007, pp. 190 – 193.

¹¹⁶² Vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 79; El Mismo, *Sobre el concepto de regularización...* cit., p. 200.

¹¹⁶³ Bien podían los artículos 25 LGSS. y 6,2 RGR. haber expresado que la falta de pago de las *cuotas* o de los *conceptos de recaudación conjunta* determinaban el devengo o la aplicación de intereses y recargos que se señalasen en la Ley. Ello hubiera permitido después entender que el concepto “deuda” resultase omnicomprendido de todos esos elementos, como ocurre en el Derecho tributario. Sin embargo, no ha sido así: la legislación de Seguridad Social, sea con conocimiento de causa o sea por defecto en la redacción, expresa que la *deuda* es la que ocasiona el nacimiento de intereses y recargos, por lo que se trata de conceptos distintos. La *deuda*, en fin, es la que se origina por la falta de cotización en tiempo y forma, y está integrada por las cuantías que el sujeto tenía la obligación de cotizar (en el caso del tipo penal del art. 307 CP., la deuda está integrada exclusivamente por las cuantías derivadas de la defraudación cometida por cualquiera de las modalidades expresamente señaladas en el apartado primero, en virtud de la tipicidad y del principio de legalidad). Una vez nacida la *deuda*, sobre la misma se calculan los intereses y los recargos que procedan, que no integran, pues, el contenido de la primera, sino que son consecuencia de ésta. Se trata, por tanto, de conceptos diferentes y ajenos a la misma. En este último sentido parece posicionarse: VÍLCHEZ PORRAS, en Gorelli Hernández / Vílchez Porras /

artículos 27 LGSS. y 28 LGSS. también aconsejan esta interpretación: en estos preceptos se prevé que los recargos por ingreso fuera de plazo y los intereses moratorios *se aplican* sobre la “deuda”, que ya existe. Además, como se desprende de esta normativa, cuando el legislador de la Seguridad Social quiere exigir el pago de intereses o recargos por determinados conceptos, lo dice expresamente; así por ejemplo el art. 34 LGSS. señala que “transcurrido el plazo reglamentario de ingreso [...], sin que se haya satisfecho la *deuda*, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la emisión de providencia de apremio, en la que se identificará la *deuda* pendiente de pago *con el recargo correspondiente*”. También, verbigracia, el art. 27,2 RGR. expresa que “las garantías sólo quedarán liberadas una vez comprobado el pago total de la *deuda*, *incluidos recargos e intereses* [...]”. Si cuando la Ley requiere el pago de intereses y recargos lo solicita de forma expresa, al lado de la deuda, entonces *a sensu contrario* cuando un precepto sólo se refiere a la “deuda” (como ocurre en el caso del Código Penal, art. 307,3), debe entenderse que la misma no comprende a éstos últimos.

En definitiva, de la lectura y análisis de la normativa de la Seguridad Social puede deducirse que el término “deuda” se refiere sólo a aquellas cantidades que el sujeto tenía la obligación de cotizar y que no hizo en plazo, o aquellas que se dedujo o disfrutó indebidamente, mas no a los intereses y recargos, que quedan fuera del concepto, siendo más bien consecuencia de éste. En el caso concreto del art. 307,3 CP. ello implica asumir que la *deuda* objeto de regularización está integrada por las cuantías defraudadas por cualquiera de las modalidades del apartado primero, sin que el empresario esté obligado, además, al abono de los intereses y recargos que establezca la Ley. Estos conceptos seguirán debiéndose a la TGSS. y resultarán exigibles en vía administrativa (por ejemplo, por vía de apremio, si no se ingresan), pero no en sede penal, en que la institución de la regularización, asépticamente referida a la “deuda”, no exige el pago de intereses ni recargos (opinión sostenida también por parte de la doctrina extranjera)¹¹⁶⁴.

Álvarez Alcolea, et. al., *La cotización y su recaudación*, cit., p. 137, recogiendo la jurisprudencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo (cita el autor la STS de 18 de julio de 2000), y entendiendo que “el recargo es una cantidad adicional [...] que se exige como penalización en el caso de falta de pago de la cotización en el plazo reglamentario, o por llegar la *deuda* a la vía ejecutiva de cobro” (cursivas añadidas).

¹¹⁶⁴ En Italia, vid. por todos: CARBONE, D.: “Diritto penale previdenziale: reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali”, en *Foro Italiano*, Vol. II, 1998, p. 250.

En esencia: si el empresario regulariza pagando lo defraudado, sin intereses ni recargos, puede con ello acceder al levantamiento de pena, aunque la TGSS. mantendrá el derecho de exigir en vía administrativa el cobro de los mismos.

3. El reconocimiento de la deuda.

El primero de los requisitos exigidos para acceder al levantamiento de la pena por regularización es el *reconocimiento* de la deuda. Según la RAE. el reconocimiento, como acción y efecto de reconocer, significa confesarse culpable de un error o falta¹¹⁶⁵. Antes de que la reforma de 2012 recogiese expresamente este requisito, ya la doctrina, bien de forma única, bien acompañándolo del pago, había venido exigiendo la declaración, puesta en conocimiento, rectificación, autodenuncia, comunicación o confesión como elemento positivo de la regularización¹¹⁶⁶. Concebida esta institución como supuesto de especial reparación, resulta del todo coherente que se exija del sujeto la puesta en conocimiento de la Administración de aquellos datos inicialmente no declarados, falseados, manipulados u omitidos, pues sólo así se revierte la situación fraudulenta anterior y se compensa la ocultación producida. Dada la parquedad en la configuración de este primer requisito, a la hora de dotar de contenido a esta primera

¹¹⁶⁵ Diccionario RAE., 15ª acepción.

¹¹⁶⁶ Así, entre otros: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 586; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 144 – 145; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 64 y ss.; El Mismo, *Sobre el concepto de regularización...* cit., p. 197; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 680 y ss.; DE VICENTE MARTÍNEZ, *Derecho Penal de la Seguridad Social*, cit., p. 114; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit. p. 228; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 4ª edición, Valencia, 2013, p. 695; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, en *Revista Jurídica Española La Ley*, T. VII, 2000, p. 1474; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002, pp. 93 y ss.; QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español...* cit. p. 815; El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo...* cit. p. 37; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. pp. 153 y ss. (p. 375 en relación al delito de defraudación a la Seguridad Social); DE URBANO CASTRILLO, E., NAVARRO SANCHÍS, F. J.: *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2009, pp. 264 y 266; BAJO FERNÁNDEZ, M., BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, pp. 110 – 111; Los Mismos, *Derecho penal económico*, cit., pp. 326 – 327; GONZÁLEZ AGUDELO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 228; y DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cuevas, et. al., *La cláusula de regularización tributaria...* cit., pp. 311 y ss.

exigencia pueden plantearse algunas cuestiones problemáticas que en adelante se analizan.

3.1. El reconocimiento de la deuda como *declaración veraz*.

La mayoría de la doctrina condiciona la validez del reconocimiento de la deuda a que el sujeto realice una declaración veraz, lo más exacta posible, de aquellos datos inicialmente defraudados¹¹⁶⁷. Toda vez que la defraudación a la Seguridad Social podía consistir bien en omitir la cotización, bien en presentar una liquidación alterada, falseada o manipulada, a *sensu contrario* el reconocimiento consistirá bien en presentar una declaración veraz que ponga de manifiesto la correcta cotización (para el caso de que se haya omitido la correspondiente en el plazo legalmente establecido), bien en

¹¹⁶⁷ En este sentido, entre otros: FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., p. 58; CALDERÓN CEREZO, A.: “Efectos penales de la regularización tributaria. (Un análisis del artículo 305,4 del Código Penal)”, en VV. AA., *Terceras jornadas sobre el Delito fiscal: comentarios y conclusiones*, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 2000, p. 60; El Mismo, “Efectos penales de la regularización tributaria. (Un análisis del art. 305,4 del Código Penal)”, en *Gaceta Fiscal*, nº 160, diciembre de 1997, p. 197; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 163 – 164; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 65; El Mismo, *Sobre el concepto de regularización...* cit., pp. 197 – 198; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 81 y ss.; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 680; El Mismo, “La protección penal del patrimonio de la Seguridad Social. Notas de derecho comparado”, en Quintero Olivares, G., Morales Prats, F. (coords.), *El nuevo derecho penal español. Estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2001, p. 1051; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 199; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria...* cit., p. 312; FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria...* cit., pp. 56 – 57; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., pp. 274 y ss.; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria...* cit., p. 295; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización...* cit., pp. 77 y ss.; CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, p. 359; QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos...* cit., p. 185; El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo...* cit., p. 39; ALONSO GALLO, *El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012*, cit., p. 21; APARICIO PÉREZ, A.: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, p. 58; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 349; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios...* cit., p. 450; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancr Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 218; TIRADO ESTRADA, J.: “El concepto de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito fiscal”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 248, año VI, 1996, p. 2; LAMELA FERNÁNDEZ, M.: “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: breve aproximación a su contenido”, en *Revista Jurídica Española La Ley*, 1996 – T. II, p. 1484; DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...* cit., p. 266; y ARIAS SENSO, M. A.: “Delitos contra la Hacienda Pública: subtipos agravados y regularización fiscal”, en *Revista de Actualidad Penal*, nº 32, septiembre de 1999, p. 637.

rectificar, también de forma veraz, la previa comunicación de datos de la liquidación manipulada presentada¹¹⁶⁸. Para BRANDARIZ GARCÍA, “la declaración debe ser veraz, completa y lo más precisa posible, de modo que se suministren todos los datos con relevancia contributiva omitidos, se rectifiquen los falseados y se complementen los incompletos”¹¹⁶⁹. Como apunta NARVÁEZ BERMEJO “ello obligará al sujeto a la realización de una declaración complementaria por la que rectifique sus omisiones u ocultaciones anteriores y que podrá plasmarse en un reconocimiento de deuda a través del correspondiente boletín de cotización o justificante de pago”¹¹⁷⁰.

Para QUERALT JIMÉNEZ ni siquiera es necesario que el sujeto aporte una declaración complementaria, siendo suficiente que se produzca el *mero afloramiento* de las bases de cotización ocultas. En este sentido afirma el autor que “cuando la regularización [...] sea inexacta o incompleta, pero aflore la integridad de las bases imponibles que se derivan de los hechos imponibles hasta ese momento total o parcialmente ocultos, no podrá hablarse de improcedencia de la regularización, salvo que, ésta, a su vez, resulte defraudatoria, por mendaz”¹¹⁷¹. También LAMELA FERNÁNDEZ considera suficiente “la mera comunicación de bases”¹¹⁷². Debe advertirse, sin embargo, que no resultarán válidas las *regularizaciones en blanco*, esto es, la mera manifestación del sujeto de regresar a la legalidad, sin aportar los datos necesarios que determinen el ocultamiento cometido en la defraudación o la omisión de

¹¹⁶⁸ En este sentido, vid.: BACIGALUPO, E.: “El delito fiscal”, en Del Rosal Blasco, B. (edit.), *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, pp. 305 – 306; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 163; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 312; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios... cit.*, pp. 447 – 448; FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 57; y TIRADO ESTRADA, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 2.

¹¹⁶⁹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 65; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 680. Mantienen esta opinión: FARALDO CABANA, P.: *Las causas de levantamiento de la pena*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 223; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 163.

¹¹⁷⁰ NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 114.

¹¹⁷¹ QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 184; y El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 38.

¹¹⁷² LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 1484. Parece de la misma opinión: DEL MORAL GARCÍA, en Martín Espino (coord.), *Delito fiscal y fraude a la Seguridad Social*, cit., p. 309.

la presentación de la liquidación¹¹⁷³. Para evitar esta situación pensamos que lo más adecuado, como indica IGLESIAS RÍO, es que se presente por el sujeto regularizador “una declaración ex novo completa y veraz de todos los hechos imponible originariamente silenciados”, pues sólo así podrá entenderse compensada o reparada la situación delictiva anterior, producida por la defraudación¹¹⁷⁴.

El reconocimiento desvela la existencia de una deuda de cotización eludida, de una indebida percepción de devoluciones o de un disfrute indebido de deducciones. Desde nuestro entendimiento del art. 307 CP. como delito que no castiga el impago de cuotas sino su elusión fraudulenta¹¹⁷⁵, el requisito del reconocimiento *veraz* ya se configura como el reverso de la defraudación inicialmente cometida: la puesta en conocimiento de la Administración repara el engaño inicialmente ocasionado, la ocultación u opacidad creada por el empresario con la defraudación, y compensa tal situación. A partir de ese momento se reestablece el normal funcionamiento de la función de la recaudación (a nuestro juicio, interés protegido por el delito) pues conociendo los datos de cotización la Seguridad Social ya se encuentra en disposición de desempeñar correctamente sus cometidos¹¹⁷⁶. De ahí que, como expusimos en el Capítulo III de este trabajo, la

¹¹⁷³ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, cit., p. 96; y COLINA RAMÍREZ, E. I.: *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico – dogmático del art. 305 Cp.*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010, p. 276.

¹¹⁷⁴ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 276.

¹¹⁷⁵ Vid.: DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “I reati contro la previdenza sociale nel progetto di legge organica del 1994: alcune considerazioni”, en *Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell’Economía*, año 1995 – 4, p. 1154.

¹¹⁷⁶ Como bien señala GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 586, “si el delito se consuma con la omisión, manipulación o alteración de la información que se tiene el deber de facilitar, parece claro que a partir de ese momento es posible la regularización de la defraudación a la Seguridad Social. Lo acabado de decir significa que no es preciso el perjuicio patrimonial efectivo a la misma. Y si no es necesario dicho perjuicio, no puede exigirse en la regularización que se contrarreste algo inexistente. La función recaudatoria de la Seguridad Social se lesiona, como ya expusimos, con la opacidad o alteración de la información; por tanto la ‘reparación’ o ‘restauración’ de la legalidad se producirá con la puesta en conocimiento de los datos reales, lo que posibilita el ejercicio de esta función recaudatoria por parte de la Seguridad Social”. Misma opinión en: GÓMEZ PAVÓN, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 144 – 145. Entendiendo que la puesta en conocimiento de los datos de cotización son suficientes para reparar la situación inicialmente generada por el delito de defraudación, tb. v. gr. y entre otros: DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal... cit.*, p. 121; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. pp. 92 y 113 – 114; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), *Bajo Fernández (coord.), El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 228; CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, pp. 358 y 360; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1474; y CUGAT MAURI, M., BAÑERES SANTOS, F., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en

exigencia de *pago* de la deuda no pueda responder a un fundamento penal en términos de “reparación”, sino más bien a una explicación político – fiscal.

La exigencia de que el reconocimiento de la deuda sea *veraz* resulta coherente en atención a reparar el engaño causado con la defraudación. En palabras de GÓMEZ PAVÓN “si de lo que se trata es de suministrar noticia sobre un determinado hecho resulta obvio que el requisito de veracidad de aquello que se informa es necesario”¹¹⁷⁷. Si este acto no fuese veraz, ni siquiera podría hablarse de un auténtico “reconocimiento”, sino más bien de una nueva defraudación que de nada serviría para restaurar la situación. Como advierte BRANDARIZ GARCIA “una comunicación en la que se vuelvan a omitir o falsear datos con trascendencia contributiva no resulta válida para conformar el primer elemento de la regularización. En tales casos se perpetúa la defraudación, no se produce la necesaria compensación del desvalor [...] ni los efectos en materia de necesidad de pena ajenos y, en suma, no resulta posible hablar de una verdadera regularización”¹¹⁷⁸. En el mismo sentido IGLESIAS RÍO entiende que no es admisible como reconocimiento aquella autodenuncia que no transparente la realidad fiscal del sujeto “por persistir en la omisión de datos, falseamiento de asientos, maquillaje de cifras, etc.”¹¹⁷⁹.

La veracidad de este reconocimiento no implica, sin embargo, la completa exactitud y absoluta precisión de la declaración regularizadora¹¹⁸⁰. No toda falta o carencia de información suministrada por medio del reconocimiento invalida la regularización: la veracidad no es tanto la demostración concreta y pormenorizada de cada hecho, sino reflejar un estado de cosas apoyado en hechos reales¹¹⁸¹. Bastará con que la declaración

Álvarez García, F. J. (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A. (coords.), *Derecho penal español, parte especial (II)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, p. 823.

¹¹⁷⁷ GÓMEZ PAVÓN, P.: *La intimidad como objeto de protección penal*, Ed. Akal, Madrid, 1989, p. 87.

¹¹⁷⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 71. Misma opinión en: BRANDARIZ GARCÍA, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 198; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 682; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 83. De la misma opinión: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 164; y MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 199.

¹¹⁷⁹ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 279.

¹¹⁸⁰ En este sentido, vid.: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 280; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 295.

¹¹⁸¹ GÓMEZ PAVÓN, *La intimidad como objeto de protección penal, cit.*, p. 86. En relación con estos requisitos, si bien desde la óptica del consentimiento informado, y utilizando un símil en otros ámbitos

efectuado por el sujeto contenga los elementos suficientes para poner en marcha la maquinaria recaudadora de la Administración¹¹⁸². Lo determinante para valorar si el reconocimiento es o no *veraz* consistirá en acreditar la presencia de manipulaciones u omisiones no – secundarias o esenciales de las que se pueda hacer responsable al empresario¹¹⁸³.

En este sentido, por ejemplo, dado que el art. 307,2 CP. especifica que “a los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior se estará al importe total defraudado durante cuatro años naturales”, no invalida la regularización el hecho de no reconocer aquellas deudas generadas en un período distinto al señalado, aunque la deuda nacida fuera de dicho período pudiera generar responsabilidad penal o administrativa (ésta, en su caso, deberá ser objeto de otra nueva regularización, pero la falta de comunicación de la misma no invalida el reconocimiento de aquél otro período)¹¹⁸⁴. Para BRANDARIZ GARCÍA tampoco deben resultar inválidas aquellas rectificaciones en que se omiten datos no relevantes, cuando dichas informaciones pudieran generar responsabilidad para otros sujetos, o aquellas comunicaciones en las que la omisión de alguna información es producto de la ausencia de documentación imprescindible o del desconocimiento de ciertos datos de relevancia¹¹⁸⁵ (idea que retomaremos más adelante al analizar el requisito del *completo* reconocimiento).

distintos del Derecho (v. gr.: el Derecho médico), vid. las apreciaciones que realiza: LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: “El consentimiento informado”, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº 56, 1995, p. 459.

¹¹⁸² MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios... cit.*, p. 448.

¹¹⁸³ En este sentido: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 71; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 682 y ss.; y El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 198. En semejante línea de pensamiento, en relación a la cláusula en el delito fiscal: RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 155; e IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 280 – 281. Esta opinión se vislumbra tb. en la STAP de Barcelona de 12 de mayo de 1998, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 1998/2819), que en su FJ 2º expresaba lo siguiente (si bien en relación al delito fiscal): “hay que decir que no ha quedado acreditado que el acusado, al efectuar las autoliquidaciones complementarias, ocultara ningún dato relevante. Ya vimos en el primer fundamento jurídico que la discrepancia con la Inspección de la Administración Tributaria nacía de una distinta valoración de diversas operaciones, pero no del hecho de que el acusado escondiera información relativa al delito que se le imputa. Al margen, pues, de lo que en su día pueda determinarse por vía administrativa, lo cierto es que por lo que interesa en esta sede no se ha probado en ningún momento que el señor C. ocultara datos al fisco en sus declaraciones complementarias. El hecho de presentar tales declaraciones y sin ocultar datos es suficiente a efectos penales para considerar que se ha producido una regularización de la situación tributaria del hoy acusado”.

¹¹⁸⁴ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 72.

¹¹⁸⁵ *Ibíd.*, p. 72.

Tampoco hace nulo el reconocimiento aquella comunicación de la que se derivan *meras discrepancias* entre la Administración y el sujeto que regulariza. Como señala QUERALT JIMÉNEZ “quedan excluidas las diferencias de criterio razonables” entre el empresario y la Administración¹¹⁸⁶. Para ello, tales disconformidades deben reunir dos requisitos: por un lado, que las mismas se refieran a cuestiones secundarias de la deuda reconocida (esto es, a matices no fundamentales, fácilmente subsanables); por otro lado, que no sea posible responsabilizar al sujeto regularizador de tales insuficiencias (esto es, que no respondan a la intención de éste por perpetuar la situación fraudulenta)¹¹⁸⁷. Se trata, como dice BRANDARIZ GARCÍA, “de errores inesenciales, producto de una deficiente interpretación de la normativa, o de una deficiente técnica liquidatoria, susceptibles de sencilla corrección ulterior”¹¹⁸⁸. Para DE LA MATA BARRANCO las valoraciones discrepantes debidas a errores aritméticos o al empleo de técnicas de liquidación deficientes no invalidan la regularización, dado que con ellos no se impide a la Administración el completo conocimiento de la situación¹¹⁸⁹. Esto último queda avalado por el hecho de que la validez del reconocimiento exigido en el art. 307,3 CP. no se ha hecho depender de un acto de aprobación formal por parte de la Administración¹¹⁹⁰. Por ello, en caso de existir tales discrepancias no – esenciales, es

¹¹⁸⁶ QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 184; y El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 38.

¹¹⁸⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 198; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 683; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 199; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, pp. 57 – 58; y LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 1484.

¹¹⁸⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 73. Misma opinión en: BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 83. Comparte este pensamiento, en relación con el delito fiscal: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 281 – 282; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 295.

¹¹⁸⁹ DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 314. Comparten esta opinión: RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 155; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 57; IGLESIAS RÍO, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 78; y DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal... cit.*, p. 266.

¹¹⁹⁰ CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 61; y El Mismo, *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 198. En contra, sin embargo, LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 1484, considerando que, en el delito fiscal, “la regularización no debe entenderse como un acto unilateral del contribuyente sino que ésta debe ser aceptada por la Agencia Tributaria”. No obstante, coincidiendo con lo expuesto por BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 73, lo cierto es que la norma no exige ningún tipo de aceptación formal por parte de la Administración.

tarea del juez valorar el comportamiento postdelictivo del sujeto, pero no dictaminar sobre dichas discrepancias de cuantificación de la deuda, que, en su caso, se han de resolver en vía administrativa, más no penal¹¹⁹¹.

De no tenerse en cuenta las limitaciones que acaban de exponerse la regularización pudiera llegar a hacerse ciertamente impracticable. Como ha señalado GÓMEZ PAVÓN la veracidad no implica la correspondencia absoluta¹¹⁹²: de exigirse esta total asimetría llegaríamos a la negación, en la práctica, de la posibilidad de regularizar. De ahí que se haga necesario delimitar el contenido de la declaración a presentar por el sujeto, entendiendo que determinadas inexactitudes o carencias de la misma no invalidan el reconocimiento, que permite seguir considerándose *veraz*. Salvo que se den tales discrepancias o que se trate de errores no – esenciales de los que, además, no pueda hacerse responsable al sujeto que regulariza, por norma general no deberá resultar válido aquél reconocimiento incompleto o inexacto de la deuda de cotización (lo que nos conduce a la segunda exigencia de este elemento positivo, que exige el *completo* reconocimiento, que se analiza con mayor detalle *infra*).

La exigencia de *veracidad* en el reconocimiento implica que se facilite por el sujeto una declaración clara y transparente que permita a la Administración conocer exactamente la situación irregular existente, sin necesidad de que ésta ponga en marcha investigaciones complejas ni complicados procesos de deducción¹¹⁹³. No será suficiente, por tanto, aquél reconocimiento consistente en una abstracta intención de complementar datos de la liquidación, una mera manifestación de arrepentimiento, o la revelación de datos vagos e irrelevantes, o de datos parciales. Como señala FENELLÓS PUIGCERVER, si la comparecencia del sujeto sólo tiene por objeto anticiparse a una inminente inspección, y sin embargo no se materializa posteriormente en una auténtica reparación, mediante la comunicación de los datos, “no cabe duda de que las

¹¹⁹¹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 73; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 683; El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 198; y SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria, cit.*, p. 128.

¹¹⁹² GÓMEZ PAVÓN, *La intimidad como objeto de protección penal, cit.*, p. 86 (afirmación que realiza la autora analizando el requisito de la *veracidad* en la práctica del Derecho a la información).

¹¹⁹³ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 281. En palabras de este autor, “la regularización, por norma, debe plasmar una radiografía completa de la situación tributaria del contribuyente” (p. 283). Misma opinión mantiene el autor en: El Mismo, Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.* p. 295; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 78.

actuaciones penales deberán comenzar y no cabrá excusa absolutoria de ningún tipo”¹¹⁹⁴. Lo que no se exige, como hemos visto, es que la rectificación sea totalmente precisa, ni que determine sin margen de error el alcance de la infracción¹¹⁹⁵. En suma, como aduce GÓMEZ PAVÓN, “la regularización en cuanto comunicación supone que no se vuelvan a omitir o falsear datos *relevantes*”, esto es, “que no se mantenga la situación de fraude”¹¹⁹⁶.

Por lo demás, coincidiendo con BRANDARIZ GARCÍA, debe advertirse que no será necesario que el sujeto facilite a la Administración texto alguno en el que se plasmen los motivos del incumplimiento de la cotización: el móvil de dicho incumplimiento es irrelevante. Y ello por dos razones: por un lado, porque el comportamiento típico está configurado como *defraudación*, más no como una *infracción del deber de cotización*; por otro, porque la cláusula del art. 307,3 CP. está formulada en clave primordialmente objetiva, tanto en lo que concierne a sus requisitos positivos, como en lo que respecta a sus requisitos negativos, siendo indiferente (sobre todo para la Administración) conocer las concretas razones que llevaron al sujeto a defraudar¹¹⁹⁷. En este sentido debe recordarse que la reparación del daño en el Código Penal español actual no exige el arrepentimiento voluntario del sujeto (a diferencia de lo que ocurría con el antiguo art. 9,9 CP.), configurándose como una cláusula objetiva que tan sólo requiere una *efectiva reparación* (o, en su caso, una disminución de los efectos del delito). Lo mismo ocurre con la regularización, concebida como un supuesto de especial reparación: será suficiente un reconocimiento *veraz* de los datos de la cotización falseados u omitidos, siendo superflua cualquier explicación sobre las razones que movieron al sujeto a defraudar.

¹¹⁹⁴ FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 57.

¹¹⁹⁵ DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 313.

¹¹⁹⁶ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 587; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 145.

¹¹⁹⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 65. En semejante dirección apunta tb.: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 270.

3.2. El *completo* reconocimiento de la deuda. Problemática de las declaraciones parciales.

La reforma operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, introdujo en la cláusula de regularización un único requisito expreso para el *reconocimiento*, consistente en que el mismo fuese “completo”. Antes de la entrada en vigor de esta Ley, la institución de la regularización exigía asépticamente que el sujeto “regularizase” su situación, lo que abría la puerta al debate sobre la admisibilidad de las regularizaciones parciales de la deuda a efectos de levantar la pena del delito, en concreto en aquellos supuestos en que el sujeto reconocía una parte de la misma situándose la cuantía de ésta por debajo del límite legal establecido (en aquél momento 120.000 euros, actualmente 50.000)¹¹⁹⁸. Esta discusión parece haberse cerrado tras la reforma de 2012: la regularización exige ahora el “*completo* reconocimiento” de la deuda, lo que implica la imposibilidad de admitir un reconocimiento que se califique de *parcial*, por más que éste rebaje la deuda situando la cuantía defraudada por debajo de los 50.000 euros. Este requisito debe ponerse en conexión con la exigencia, analizada en el epígrafe anterior, de que el reconocimiento resulte *veraz*. Tampoco el hecho de que el reconocimiento deba ser completo exige la absoluta integridad de la declaración presentada: quedan excluidos los supuestos de meras discrepancias o errores no – esenciales y, en suma, todas aquellas desviaciones insignificantes que no impidan a la Administración de la Seguridad Social poner en marcha, en condiciones de normalidad, la práctica recaudatoria¹¹⁹⁹.

En este último sentido, IGLESIAS RÍO ha querido diferenciar entre, por un lado, aquellos supuestos en los que el sujeto, de buena fe y según su entender, realiza una rectificación defectuosa, y por tanto incompleta o parcial, y por otro lado, aquellos casos en los que el regularizador, de forma dolosa, no aporta íntegramente todos los datos con la intención de engañar o de continuar ocultando su verdadera situación¹²⁰⁰. Parece claro que en este último supuesto no puede hablarse de un *reconocimiento completo* (ni

¹¹⁹⁸ Vid. sobre ello: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 73 – 74; y SABADELL CARNICERO, C.: “La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal”, en Argente Álvarez, J., et. al, *El delito fiscal*, Ed. CISS, grupo Wolter Kluwer, Valencia, junio de 2009, pp. 210.

¹¹⁹⁹ Vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 71.

¹²⁰⁰ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 287; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 78; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 295.

veraz): quien conociendo datos y estando en posesión de documentación relevante no la comunica a la Administración, está presentando una declaración mendaz y no está reconociendo completamente la deuda (no reconoce todo lo que conoce). Se trata, por tanto, de un reconocimiento parcial que no resulta admisible a efectos de levantar la pena. Sin embargo, cuando el sujeto presenta una declaración inexacta o incompleta, debido a que no posee toda la documentación necesaria o desconoce determinados datos (esto es, cuando actúa de buena fe), pensamos que puede seguir hablándose de un *completo reconocimiento*: sólo puede reconocerse aquello que se conoce. Como apunta DE LA MATA BARRANCO “la regularización sólo puede obligar a aquello que se pueda realizar”¹²⁰¹. Si el sujeto que regulariza presenta una declaración con determinadas inexactitudes u omisiones, y por tanto puede afirmarse que la misma no es objetivamente íntegra, pero dicha declaración manifiesta *todos* los datos que el sujeto *conoce* y tiene en su poder, cabe seguir afirmando que se ha producido un reconocimiento *completo* por parte de éste (reconoce todo lo que conoce)¹²⁰².

Aquellos datos desconocidos para el sujeto no pueden ser reconocidos por el mismo frente a la Administración, precisamente porque no se conocen. Exigir lo contrario supondría hacer quebrar el principio de inexigibilidad: el Derecho no puede exigir al sujeto que realice algo que le es imposible o, a los efectos que aquí interesan, el Derecho penal no puede exigir del sujeto que reconozca algo que no conoce. Cuando el regularizador comunica a la Administración todos aquellos datos que conoce (por tanto, actúa de buena fe) entonces ya puede hablarse de un *completo reconocimiento*, que es lo que exige el precepto legal (a pesar de que, objetivamente, la declaración presentada no sea íntegra)¹²⁰³. En suma, como dice BRANDARIZ GARCÍA, no es inválido aquél

¹²⁰¹ DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 314.

¹²⁰² No puede obviarse, además, que la Ley exige el “completo reconocimiento” y no tanto la completa o íntegra *declaración* que se presenta ante la Administración, como tampoco puede obviarse que el hecho de que la declaración deba resultar *veraz* no implica la completa exactitud de la misma, como analizamos *supra*.

¹²⁰³ Lo que no puede compartirse es la solución seguidamente propuesta por IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 291 – 292, (misma opinión en: El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 295; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 78), cuando concluye que ante supuestos de declaraciones parciales no – dolosas, en las que el sujeto ha actuado de buena fe, dado que se aminora el perjuicio causado con la inicial defraudación y el sujeto manifiesta una ‘voluntad parcial’ de regresar a la legalidad, entonces debe proclamarse una liberación parcial de pena adaptada proporcionalmente a la incompleta rectificación (lo que el autor afirma a la luz de la circunstancia atenuante del art. 21,5ª CP., que permite también una reparación parcial teniendo en cuenta el serio esfuerzo del sujeto a la hora de reparar el perjuicio causado

reconocimiento en el que la falta de información “es fruto de la ausencia de documentación imprescindible o del desconocimiento del sujeto de ciertos datos de relevancia”¹²⁰⁴ (ello sin olvidar que en este concreto tipo penal, así como en su homólogo delito fiscal, suelen ostentar un papel destacado los asesores, por lo que para establecer la existencia y alcance del *conocimiento* del sujeto a efectos de un ulterior *reconocimiento* deberá prestarse especial atención a esta circunstancia).

Por otro lado, retomando la idea que se apuntó al inicio de este apartado, puede plantearse algún interrogante sobre la admisibilidad de aquellas declaraciones parciales dolosas (por tanto, como hemos expuesto, *reconocimientos parciales o incompletos*) que, haciendo aflorar unas ciertas cantidades, sitúan el contenido de la deuda subsistente por debajo del límite de 50.000 euros previsto. Se trata de supuestos en los que el sujeto, de modo consciente, sólo comunica una parte de los datos defraudados con el efecto de situar lo adeudado por debajo de 50.000 euros.

Un minoritario grupo de autores tradicionalmente ha venido interpretando que el reconocimiento parcial que sitúa la deuda por debajo del límite legal establecido permite que el sujeto se beneficie del levantamiento de la pena¹²⁰⁵. En este sentido, por ejemplo, CHAZARRA QUINTO entiende que el reconocimiento parcial que afecta a la disminución de la cuantía situándola por debajo de los 50.000 euros “tendrá plenos

a la víctima). Como se ha expuesto, si la declaración no es del todo completa, pero el sujeto de buena fe ha comunicado a la Administración todos los datos que obran en su poder y toda la documentación de la que dispone, entonces estará reconociendo todo aquello que conoce, por lo que cabe continuar afirmando que el reconocimiento resulta *completo*. De este modo, si se dan los restantes requisitos exigidos por la norma de regularización, no se ve inconveniente alguno para que el sujeto acceda, por completo, al levantamiento de la pena.

¹²⁰⁴ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 65.

¹²⁰⁵ En este sentido, v. gr.: BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. p. 93; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 349 – 350; MADRID YAGÜE, P.: “La problemática en torno al delito contra la Seguridad Social y la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, en *Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 91, septiembre – octubre de 1998, p. 757; HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: “Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio”, en *Revista de Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 239, marzo de 1996, p. 4; y SEOANE SPIEGELBERG, J. L.: “El delito de defraudación tributaria”, en García Novoa, C., López Díaz, A. (coords.), *Temas de derecho penal tributario*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2000, p. 106. Esta postura fue también mantenida, v. gr., por la STAP de Madrid de 11 de diciembre de 2006, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 2007/83413), que en su FJ 2º, analizando un supuesto de regularización parcial, concluye que “la subsanación exteriorizada debe tener efectos sanadores, pues la cuota defraudada no alcanza la suma de 120.000 euros, límite mínimo para que la actuación maliciosa sea perseguible como infracción penal”.

efectos en el ámbito penal, independientemente de la posible sanción administrativa”¹²⁰⁶.

Por el contrario, otro sector doctrinal (mayoritario) ha considerado, a nuestro modo de ver con buen criterio, que el reconocimiento parcial de deuda no resulta admisible como presupuesto para el levantamiento de pena, a pesar de que ese afloramiento parcial reduzca la cuantía de la deuda situándola por debajo de los 50.000 euros¹²⁰⁷ (postura que se mantiene también por la jurisprudencia mayoritaria¹²⁰⁸).

De acuerdo con lo manifestado por BRANDARIZ GARCÍA estos reconocimientos parciales que disminuyen la cuantía situándola por debajo del límite previsto no deben resultar admisibles puesto que “la ilicitud del hecho queda fijada en el momento de su perfección”, momento en el cual el montante de la deuda ya superaba la barrera de los 50.000 euros. Después de ello sólo puede acontecer una conducta que, de acuerdo con la

¹²⁰⁶ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 349 – 350.

¹²⁰⁷ En este sentido, v. gr.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 586 – 587; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 145; CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 60; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 164 – 165; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 73 – 74; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 683; El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 199; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 84; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 199 – 200; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 154 – 155; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 95; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 283 y ss.; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 296; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancr Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 220; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 313; LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 1484; QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 184; El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez, (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 38; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 58; DEL MORAL GARCÍA, en Martín Espino (coord.), *Delito fiscal y fraude a la Seguridad Social*, cit., p. 309M DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal... cit.*, p. 266; y ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, pp. 637 – 638.

¹²⁰⁸ Así v. gr., la STS de 2 de junio de 2005, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 2005/1016) que afirma en su FJ 41º: “una pretendida regularización que incurra en manifestaciones falaces resultará ineficaz al fin que se analiza, como ocurrirá igualmente con la regularización parcial que buscara rebajar la cuota tributaria defraudada por debajo del límite de 15.000.000 de ptas., (hoy 120.000 euros, para el caso del delito fiscal) dejando así la ilicitud en sede administrativa”. También en este sentido la STAP de Burgos de 19 de julio de 2006, Sala 2ª, FJ 6º, (Westlaw Aranzadi, RJ 2006/40180), la STAP de Madrid de 11 de diciembre de 2006, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 2007/83413), o la STAP de Castellón de 25 de septiembre de 2006, Sala 2ª, FJº. 4º. (Westlaw Aranzadi, RJ 2006/765).

cláusula de regularización, y por tanto ajustándose a los requisitos en ella previstos, se haga merecedora del levantamiento de la sanción penal¹²⁰⁹. Y entre esos requisitos, como se ha expuesto, se incluye que el reconocimiento sea *completo*. Es más, como añade el autor últimamente citado, en el supuesto de reconocimiento parcial de la deuda no nos encontramos ante una verdadera regularización, sino más bien ante una actuación que perpetúa la defraudación inicial¹²¹⁰. Desde la óptica puramente jurídico – penal, y entendida la regularización como causa de levantamiento de la pena, tampoco sería aconsejable anular la pena en este supuesto de reconocimiento parcial, pues dicho comportamiento postdelictivo no compensa de modo suficiente el desvalor del hecho, y por ello no puede predicarse una disminución considerable de la necesidad de sancionar, ni desde el punto de vista preventivo – general ni desde el preventivo – especial¹²¹¹. Comparte esta opinión DE LA MATA BARRANCO considerando que estos reconocimientos incompletos “no puede entenderse, por supuesto, que eliminen un injusto plenamente realizado –dado que el delito ya se ha consumado– ni que impliquen una regularización en los términos del artículo”. Cuestión distinta es, como advierte el autor, que tal reconocimiento parcial pueda ser tenido en cuenta a efectos de apreciación de alguna circunstancia modificativa de la responsabilidad (v. gr.: art. 21,4ª y 21,5ª CP.)¹²¹². Si la regularización supone la exigencia de un comportamiento postdelictivo colaborador con la Administración para que ésta pueda cumplir con su función recaudatoria entonces, en palabras de DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, “resultaría absurdo que tuviera protección un reconocimiento parcial, o inexacto de dicha obligación”¹²¹³. En síntesis, como pone de manifiesto SERRANO

¹²⁰⁹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 73 – 74. Si bien estas afirmaciones son realizadas por el autor desde su concepción de la cuantía como elemento del tipo (resultado típico).

¹²¹⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 74.

¹²¹¹ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 165; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 74; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 683; El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 199; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 84; GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 587; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 145; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 199 – 200; y FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 58.

¹²¹² DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 313.

¹²¹³ DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal... cit.*, p. 266.

GONZÁLEZ DE MURILLO, “la ‘regularización interesada parcial’ o verdad fiscal a medias no merece la exoneración de pena”¹²¹⁴.

Mantener la necesidad de que el reconocimiento sea *completo* implica afirmar que sólo resulta admisible aquél que se efectúa de una sola vez, sin posibilidad de reconocer la deuda por tramos, o, como señala QUERALT JIMÉNEZ, que “no vale la regularización de la regularización”¹²¹⁵. Ello a salvo de que se entendiese que el reconocimiento parcial llevado a cabo por el sujeto constituye un nuevo delito de defraudación sobre el que cabría una posterior regularización, lo cual, a nuestro juicio, no resulta predicable: con el reconocimiento parcial no se vuelve a defraudar en el sentido del tipo, sino que más bien se perpetúa una defraudación anterior ya existente.

Más allá de que el actual art. 307,3 CP. lo exija de forma expresa, resulta del todo coherente que el reconocimiento, como primer elemento positivo de la regularización, deba resultar *completo*. Si se entiende la defraudación como la ocultación o simulación de la realidad económica del empresario cara a la TGSS., esto es, como engaño frente a ésta, y si se concibe a la regularización (al menos en su primer requisito) como reverso del delito y como supuesto de especial reparación, el reconocimiento de la deuda, para compensar el injusto inicial, deberá ser *completo*. Sólo así puede hablarse de un auténtico *actus contrarius* reparador. No parece que pueda hablarse de un auténtico *reconocimiento* cuando el sujeto sustituye unos datos insuficientes por otros igualmente incompletos, incluso aunque ello conlleve una reducción cuantitativa de la deuda¹²¹⁶. Reconocer parcialmente la deuda implica, a nuestro modo de ver, seguir engañando a la Administración, impidiendo el ejercicio de su actividad normal de recaudación, por lo que dicha conducta no puede resultar acreedora del levantamiento de la pena¹²¹⁷. Si el reconocimiento no es completo se perpetúa también el ánimo de defraudar, por lo que, como advierte algún autor, este elemento subjetivo no sólo subsiste sino que, además, se

¹²¹⁴ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 95.

¹²¹⁵ QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos...* cit., p. 184; y El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo...* cit., p. 38. La misma opinión mantienen: DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...* cit., p. 266.

¹²¹⁶ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 283; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización...* cit., p. 79.

¹²¹⁷ Coincidimos así con la opinión mantenida por: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 74.

ve reforzado¹²¹⁸. Tampoco el hecho de que el reconocimiento parcial sitúe la cuantía de la deuda por debajo del límite cuantitativo recogido en el art. 307,1 CP. permite el levantamiento de la pena¹²¹⁹. Admitir este tipo de rectificación, por mucho que con la misma se rebaje la deuda a una cuantía inferior a 50.000 euros, supondría dar validez a un verdadero fraude de Ley: el sujeto actuaría beneficiándose de los efectos de la regularización aparentemente amparado en la propia norma¹²²⁰. Como bien expresa IGLESIAS RÍO, los supuestos de reconocimiento parcial “permiten excluir el beneficio de la impunidad en base a la *teoría del abuso del Derecho*, al querer instrumentalizar subrepticamente una institución –la regularización– y desvirtuarla para la consecución de fines distintos a los que pretende el espíritu de la norma”¹²²¹. Por tanto, no parece admisible otro reconocimiento que aquél que, además de ser veraz, resulte completo. Ello con independencia de que el reconocimiento parcial pueda influir de algún modo en la determinación de la pena, y que el sujeto pueda beneficiarse de las atenuantes de confesión (art. 21,4ª CP.) o de reparación, en cuanto a *disminución de los efectos del*

¹²¹⁸ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal...* cit. p. 4.

¹²¹⁹ Sin embargo, debe matizarse lo expuesto por BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 74, cuando advierte que la razón de la inadmisibilidad de estas regularizaciones parciales es que “la ilicitud del hecho queda fijada en el momento de su perfección, en el cual el montante de la deuda supera la barrera de la tipicidad”. Toda vez que en nuestra opinión (mantenida en el Capítulo I de esta investigación) la cuantía de 50.000 euros ostenta la naturaleza jurídica de condición objetiva de punibilidad, y no de elemento o resultado típico, la razón de la inadmisibilidad de este tipo de reconocimiento no puede ser que en el momento de la perfección del delito la deuda superase la *barrera de la tipicidad*. Más bien habrá de afirmarse que en el momento de la perfección del delito, el montante de la deuda permitía la aplicación de una pena por la defraudación cometida. De este modo resulta lógico que, posteriormente, se exija el *completo reconocimiento* de esa deuda para *levantar la pena* que ya resultaba aplicable desde el momento de consumación delictiva. En todo caso la *defraudación* entendida como ocultación u opacidad requiere, como acto de reparación posterior, la puesta en conocimiento (esto es, el reconocimiento) del contenido de los datos ocultados o falseados. Si realmente se quiere compensar o reparar el daño que supone tal opacidad, resulta coherente que dicho reconocimiento sea *completo*.

¹²²⁰ Debe hacerse notar que el Derecho penal tiene un carácter indisponible (*ius cogens*), por lo que dejar en manos del empresario regularizador la capacidad de degradar cualitativamente la naturaleza de una acción delictiva y convertir a la misma en una simple infracción administrativa transformaría al Derecho penal en un Derecho dispositivo (*ius dispositivum*). En este sentido, vid.: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 285; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización...* cit., p. 79; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria...* cit., p. 296; y El Mismo: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 831. También considera que la admisión de estas situaciones conduce a un fraude de ley: CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 60.

¹²²¹ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 288; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización...* cit., p. 78.

delito (art. 21,5ª CP.), si resultan de aplicación al supuesto concreto y son apreciadas así por la autoridad judicial¹²²².

Por tanto, entendido el reconocimiento de la deuda como forma de reparación de la inicial defraudación, el mismo deberá ser completo (a salvo, como dijimos *supra* de que se trate de meras discrepancias o de errores no – sustanciales), pues sólo así queda neutralizado por entero el desvalor del hecho producido con la ocultación o engaño¹²²³.

3.3. La forma y el lugar del reconocimiento.

Salvo la exigencia de una declaración *veraz* (inherente a la propia idea de *reconocimiento*) y de un reconocimiento *completo* (elemento expresamente recogido en el art. 307,3 CP.), nada más dice el Código Penal sobre los requisitos que debe cumplir el reconocimiento como primer elemento positivo de la regularización. Como señala BRANDARIZ GARCÍA “más allá de esos datos que permiten conocer y cuantificar la obligación de cotización incumplida, no parece que el contenido de la comunicación

¹²²² Así lo entendió, por ejemplo, la STAP de Castellón de 25 de septiembre de 2006, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 2006/765), que, en relación al delito contra la Hacienda Pública, en su FJ 4º expresó: “en cualquier caso, no puede tener eficacia exoneradora una regularización parcial, tendente a disminuir o rebajar la cuota defraudada por debajo del límite de los 120.000 euros, dejando así la ilicitud en sede administrativa, que es lo pretendido por los recurrentes. Se trataría de un inadmisibles caso de fraude de Ley y como tal rechazable. La regularización con ingreso parcial, sin perjuicio de que pueda producir efectos en la determinación de la pena, resulta ineficaz”. En semejante sentido: STS 192/2006, de 1 de febrero, Sala 2ª, (Tol 856216).

¹²²³ A conclusión diferente puede llegarse si se dota a la regularización de la naturaleza de elemento del tipo formulado negativamente, como entienden algunos autores (cfr. ampliamente Capítulos I y II de esta investigación). En tal caso sí podría tener alguna virtualidad la regularización parcial, toda vez que, no habiéndose consumado el delito (el momento de consumación se fija, recordemos, en el *descubrimiento* de la defraudación) la cuantía de lo defraudado no habría superado la barrera de los 50.000 euros, no dándose así las condiciones para que el hecho finalmente resulte sancionable penalmente (o, según la interpretación de esta cuantía como elemento del tipo que defienden algunos autores, impidiendo afirmarse directamente la tipicidad del hecho). En este sentido, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal... cit.* p. 4, desde su concepción de la regularización como forma de desistimiento, entiende que la declaración parcial que disminuye la cantidad defraudada por debajo del límite legal, permitiría que el sujeto que procede de este modo quedase finalmente exento de responsabilidad penal (si bien cabe advertir que este autor considera que en los supuestos de regularización parcial habrá de subsistir la responsabilidad penal del defraudador por las posibles falsedades instrumentales cometidas, sin que pueda predicarse, con apoyo en el párrafo tercero del art. 307,3 CP., la exención de pena por ellas. Se muestra especialmente crítico con el planteamiento de este autor: FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 58). Sin embargo, como advierte FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 58, “si se admite que se trata de una excusa absolutoria de un delito ya consumado, la misma debe ser íntegra y completa”, opinión que nosotros compartimos, si bien matizando la naturaleza de la regularización como causa de levantamiento de la pena, tal como mantuvimos en el Capítulo II de este trabajo.

requiera elemento adicional alguno”¹²²⁴. Tal y como advierte NARVÁEZ BERMEJO, el excesivo laconismo del precepto en lo que respecta a la forma (nada se dice sobre los posibles plazos o términos, tipo de documento en que debe plasmarse, trámites pertinentes, etc.) “amenaza con arruinar las posibilidades de aplicación de la excusa absolutoria a pesar de su reconocimiento legal”¹²²⁵. Por esta razón, creemos, se hace necesario un estudio sobre los posibles requisitos de forma que deba cumplir el *reconocimiento* para permitir el levantamiento de la pena (siempre y cuando se den los restantes elementos exigidos por el art. 307,3 CP.).

Como punto de partida debe afirmarse que la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social (así como en su homóloga figura en el delito fiscal) se ha configurado sobre la base de un total antiformalismo¹²²⁶. Como advierte BRANDARIZ GARCÍA “el precepto no establece ningún requisito relativo a la forma de la declaración rectificadora”¹²²⁷. Atendiendo al fundamento teleológico que inspira la norma, en clave de *reparación*, lo esencial será que la forma adoptada por el sujeto para reconocer su deuda cumpla con los requisitos de *veracidad* e *integridad* (en el sentido de un reconocimiento *completo*) que han sido analizados *supra*, dejando así constancia de la intención del regularizador de proceder a un verdadero reconocimiento¹²²⁸. Esta solución es conforme con el sentido y fin que persigue la norma: facilitar, de un modo sencillo, la conducta del retorno a la legalidad, y hacer aflorar las cuantías defraudadas para permitir la recaudación¹²²⁹. Teniendo en cuenta estas exigencias, y para dar

¹²²⁴ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 65. Misma opinión mantiene el autor en: *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 198; y *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 82.

¹²²⁵ NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social, cit.*, p. 114.

¹²²⁶ Vid.: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 270; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 77; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 294. De la misma opinión, v. gr.: DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 312; y MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, p. 169.

¹²²⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 66; El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 198; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 681.

¹²²⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 66; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 681. Opinión compartida también por: DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 312; y LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 1484.

¹²²⁹ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 274.

cumplimiento a las mismas, no será suficiente un simple reconocimiento del hecho o una vaga manifestación de la disposición a cooperar: la forma (en principio, sea cual sea) deberá dejar patente la identidad del regularizador y la claridad expositiva de la comunicación, de tal forma que no se precise por la Administración más que una “sencilla comprobación de la veracidad y exactitud de los datos”¹²³⁰. Como pone de manifiesto la doctrina, sea cual sea la forma que se adopte no resulta exigible que el reconocimiento incluya una valoración jurídica o una calificación delictiva de los hechos efectuada por parte del sujeto, ni tampoco la identificación de otros posibles responsables, pues la norma tan sólo se limita a exigir el completo reconocimiento *de la deuda*¹²³¹. Siendo este el punto de partida, no obstante la doctrina se encuentra dividida en lo que respecta a la *forma* que debe adoptar el reconocimiento en la regularización:

En uso de una interpretación restrictiva, algún autor considera necesario el empleo de un esquema formalizado, esto es, de los impresos normalizados utilizados para la comunicación administrativa entre los sujetos obligados y la Administración, en dirección a reconocer la deuda defraudada¹²³². Esta tesis, que podríamos denominar *formalista*, es la defendida por MARTÍNEZ LUCAS, para quien el reconocimiento debe ser siempre formal toda vez que, a su juicio, “la relación con los órganos administrativos y, por ende, con la TGSS. se canaliza formalmente”¹²³³. El autor se apoya en la dicción literal del art. 307,3 CP. que establece que la regularización se lleve a cabo “ante la Seguridad Social” como órgano de la Administración, lo que de acuerdo con nuestro Ordenamiento Jurídico conlleva la iniciación de un procedimiento administrativo que supone siempre la presentación de una solicitud de contenido

¹²³⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 66. En la misma dirección apuntan: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 270 – 271 y p. 273; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 312; y PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria, cit.*, p. 218.

¹²³¹ Así: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 274; y BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 66.

¹²³² En este sentido, v. gr.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 200; y NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social, cit.*, p. 114. Parecen también apuntar en esta dirección: FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 56; y SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez, (et. al), *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal, cit.*, pp. 204 – 205 (exigiendo la presentación de una *declaración complementaria formal*, para el delito fiscal).

¹²³³ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 200.

determinado: así el art. 70,1 de la Ley 30/1992, de 26 de diciembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC.) señala los requisitos que debe contener toda solicitud para la iniciación de un procedimiento ante la Administración¹²³⁴. Para MARTÍNEZ LUCAS el contenido de la declaración presentada varía según la modalidad delictiva empleada en la defraudación: para el caso de elusión de cuotas y conceptos de recaudación conjunta, así como para el caso de disfrute indebido de deducciones, el reconocimiento habrá de consistir en la presentación de una autoliquidación o de una liquidación complementaria, según se deduce del art. 26,1 LGSS. que recoge el modo de cotización en período voluntario de cumplimiento¹²³⁵, mientras que en el supuesto de obtención indebida de devoluciones el reconocimiento consistirá en la presentación de un escrito que ponga de manifiesto los datos correctos¹²³⁶. También NARVÁEZ BERMEJO considera que la regularización debe llevarse a cabo de forma paralela a la cotización en el procedimiento voluntario de recaudación de los recursos de la Seguridad Social, lo que obliga al sujeto a realizar una declaración complementaria formal, que deberá plasmarse en el correspondiente boletín de cotización¹²³⁷. De mantenerse esta última interpretación habrán de seguirse los pasos previstos por la legislación de Seguridad Social en lo que se refiere al procedimiento de cotización en período voluntario. Este proceso exige una serie de requisitos formales, siendo sin duda el más importante la presentación del boletín de cotización TC – 1, en su modelo oficial, que identifica al empresario o sujeto responsable, los datos del Régimen de Seguridad Social y la entidad colaboradora que cubra los riesgos profesionales y los necesarios para determinar la deuda. A este documento se suma la presentación de una relación nominal de

¹²³⁴ Señala el art. 70,1 LRJPAC. lo siguiente: “1. Las solicitudes que se formulen deberán contener: a) Nombre y apellidos del interesado y, en su caso, de la persona que lo represente, así como la identificación del medio preferente o del lugar que se señale a efectos de notificaciones. b) Hechos, razones y petición en que se concrete, con toda claridad, la solicitud. c) Lugar y fecha. d) Firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio. e) Órgano, centro o unidad administrativa a la que se dirige”.

¹²³⁵ Señala el art. 26,1 LGSS. lo siguiente: “1. Los sujetos responsables del cumplimiento de la obligación de cotizar deberán efectuar su liquidación y pago con sujeción a las formalidades o por los medios electrónicos, informáticos y telemáticos que reglamentariamente se establezcan, debiendo realizar la transmisión de las respectivas liquidaciones o la presentación de los documentos de cotización dentro de los plazos reglamentarios establecidos aun cuando no se ingresen las cuotas correspondientes, o se ingrese exclusivamente la aportación del trabajador. Dicha presentación o transmisión o su falta producirán los efectos señalados en la presente Ley y en sus disposiciones de aplicación y desarrollo”.

¹²³⁶ Vid.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 200.

¹²³⁷ NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social, cit.*, p. 114.

trabajadores, modelo oficial TC – 2, que contempla los datos relativos a los trabajadores de la empresa¹²³⁸. La presentación de ambos impresos implicaría, por parte del deudor, un reconocimiento de deuda consignada documentalmente¹²³⁹. En la mayoría de ocasiones, sin embargo, la cotización se llevará a cabo por vía informática mediante el Sistema RED (Remisión Electrónica de Datos), según se recoge en la Disposición Adicional 5ª del RGR¹²⁴⁰.

Si bien estos autores tienen razón al señalar el formalismo existente en el momento en que el empresario lleva a cabo su cotización ante la Seguridad Social en período voluntario, no puede obviarse, sin embargo, que ni la normativa administrativa ni el art.

¹²³⁸ Respecto del carácter de estos boletines, ha señalado el Tribunal Supremo que “los impresos TC1 y TC2, como tales impresos, no son otra cosa que unos formularios, unas plantillas normalizadas, emitidas por organismos oficiales en las que constan los campos que han de ser cubiertos por quienes hacen la declaración y, en su caso, realizan el pertinente ingreso. Antes de ese momento, carecen en realidad de carácter documental, pues no plasman cosa alguna, es decir, no expresan ni incorporan datos, hechos o narraciones con eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia jurídica” (vid.: STS 27 de octubre de 2009, Sala 2ª, FD. 1º, Iustel, §297219). No obstante, analizando un supuesto en que un gestor confeccionó dos boletines diferentes de cotización (uno presentado a la TGSS, en que se declaraban bases de cotización inferiores a la reales deduciendo bajas por enfermedad o accidente laboral que no correspondían, y otro a los empresarios, a quienes entregaba fotocopias del TC1 y TC2 correspondientes a cotizaciones reales), el Tribunal Supremo consideró que estos boletines obedecen a un formato uniforme y con contenido específico a cumplimentar, que tienen como destino único (pues para ello fueron creados) el incorporarse a un expediente administrativo a los efectos pertinentes, por lo que los mismos constituyen documentos oficiales, pues reflejan en el impreso las cuotas correspondientes a satisfacer a la Seguridad Social: una realidad jurídica oficial que justifica el ejemplar que al interesado se entrega (STS 835/2003, de 10 de junio, Sala 2ª, (Tol 295936).

¹²³⁹ Sobre el procedimiento de recaudación de la Seguridad Social, vid.: VIDA SORIA, J., MONEREO PÉREZ, J. L., MOLINA NAVARRETE, C., QUESADA SEGURA, R.: *Manual de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, 7ª edición, Madrid, 2010, p. 205; y VÍLCHEZ PORRAS, en Gorelli Hernández / Vílchez Porras / Álvarez Alcolea, et. al., *La cotización y su recaudación*, cit., p. 139.

¹²⁴⁰ La Disposición Adicional 5ª del RGR. señala lo siguiente: “1. La incorporación obligatoria o voluntaria al Sistema de remisión electrónica de datos (RED) por parte de las empresas, agrupaciones de empresas y demás sujetos responsables en materia de encuadramiento, cotización, recaudación y otras actuaciones de Seguridad Social objeto de dicho sistema, requerirá de autorización por parte de la Tesorería General de la Seguridad Social, en la que se fijarán los términos y condiciones para su utilización efectiva. 2. Los profesionales colegiados y demás personas que realicen las actuaciones anteriores en representación de los sujetos responsables a que se refiere el apartado 1, deberán incorporarse y hacer uso efectivo del Sistema RED en los plazos y condiciones que se establezcan por la Tesorería General de la Seguridad Social, requiriendo, asimismo, de la correspondiente autorización por parte de ésta. La incorporación y el uso efectivo del Sistema RED establecidas en el párrafo anterior serán determinantes para la percepción de la contraprestación por los servicios de gestión administrativa a que se refiere el artículo 5.1 del Reglamento sobre colaboración de las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 1993/1995, de 7 de diciembre, en la cuantía y condiciones que fije el Ministro de Trabajo e Inmigración. 3. Los titulares de las direcciones provinciales de la Tesorería General de la Seguridad Social serán competentes para dictar las resoluciones que procedan en materia de autorizaciones de incorporación al Sistema RED”. Cabe destacar la importancia que las nuevas tecnologías han cobrado en los últimos años, sobre todo cara a los delitos de defraudación (fiscal y a la Seguridad Social), que convergen en nuevos medios para cometer el delito. En este último sentido, cfr. la obra de: JESÚS MARTOS, J.: *Defraudación fiscal y nuevas tecnologías*, Ed. Thomsom Aranzadi, Pamplona, 2007.

307,3 CP. establecen ningún requisito de forma expreso para proceder a la *regularización* de la situación ante la Seguridad Social. Por ello, y pese a reconocerse que los impresos normalizados constituyen la forma más idónea para articular comunicación entre el sujeto y la Seguridad Social, otros autores consideran que ésta no es la única vía apta para el reconocimiento, que podrá producirse por cualquier medio siempre que se respeten los límites de “veracidad” y “completo reconocimiento” analizados *supra*. Son las tesis que podríamos denominar *antiformalistas*, actualmente mayoritarias en la doctrina¹²⁴¹. A pesar de que sea la manera más frecuente de entablar relación con la Administración, no sólo la presentación de impresos formales permite cumplir con los requisitos del reconocimiento “veraz” y “completo” que exige la regularización en sede penal, por lo que, en opinión de BRANDARIZ GARCÍA “no resulta razonable condicionar a ese requisito formal la validez material de la comunicación regularizadora”¹²⁴². En el mismo sentido, para IGLESIAS RÍO no se precisa “de ningún formulario oficial especial como el que es preceptivo utilizar en la originaria declaración”¹²⁴³. Resultará válido el reconocimiento ejercitado por cualquier

¹²⁴¹ En este sentido, v. gr.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 67; El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 198; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 82; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 165; GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 587; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 145; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 271; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 294; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 312; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.*, p. 349; QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 185; El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.* pp. 38 – 39; LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 1484; MESTRE DELGADO, E.: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Lamarca Pérez, C. (coord.), VV.AA., *Derecho Penal parte especial*, Ed. Colex, 6ª edición, Madrid, 2011, p. 428; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cáncer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria, cit.*, p. 218; y El Mismo, “La regularización fiscal del artículo 305,4 del Código Penal como causa de exención de responsabilidad criminal”, en García – Tizón López, A., Cáncer Minchot, P., Pereña Pinedo, I., et. al. (dirs.), Bal Francés, E., Brezmes Martínez de Villareal, A., Pereña Pinedo, I. (coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Ministerio de Justicia, Madrid, 2004, pp. 207 – 208.

¹²⁴² BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 67.

¹²⁴³ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 271 – 272, si bien el autor se refiere a la regularización en el ámbito del delito fiscal. Para IGLESIAS RÍO (ibídem., p. 272, nota al pie nº. 590), sería conveniente que la Administración aprobase unos modelos impresos concretos para que el sujeto llevase a cabo la regularización de su situación fraudulenta. Misma opinión en: El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 294, nota al pie nº. 75).

forma, siempre que con el mismo se reflejen con claridad los datos imprescindibles para que la Administración pueda cumplir con normalidad su función recaudatoria¹²⁴⁴. Como advierte MESTRE DELGADO, habrán de resultar admisibles tanto las declaraciones complementarias en impreso administrativo normalizado, como cualquier otro medio que ponga al descubierto la verdadera situación del sujeto regularizador¹²⁴⁵. Para DE LA MATA BARRANCO, incluso, son válidos aquellos reconocimientos efectuados por fax o por correo electrónico que permitan a la Administración conocer la situación irregular del sujeto regularizador, sin necesidad de complejas investigaciones, siempre que los mismos se lleven a cabo con claridad y transparencia¹²⁴⁶. Lo importante, en fin, es que se produzca el afloramiento de las bases ocultas no cotizadas, y no tanto el medio por el cuál se ejercite este reconocimiento, por lo que habrá de resultar tan válido el empleo de un formulario oficial como el de cualquier otro mecanismo, siempre que ambos cumplan con la exigencia de reconocer verazmente y de forma completa la deuda con la Seguridad Social¹²⁴⁷. Esta última es también la opción seguida, por ejemplo, por la doctrina italiana, quien considera que debe resultar válida cualquier forma de reconocimiento del hecho, no siendo necesarias particulares formalidades¹²⁴⁸.

Al margen de que el reconocimiento se lleve a cabo en impresos formalizados o no, la doctrina se cuestiona también si éste debe adoptar en todo caso forma escrita, o si por el contrario resultan igualmente admisibles otras formas de comunicación. Algunos autores consideran necesario que el reconocimiento se efectúe por escrito¹²⁴⁹. IGLESIAS RÍO entiende que esta es la forma más adecuada a efectos probatorios y de

¹²⁴⁴ Vid.: PÉREZ MARTÍNEZ, en García – Tizón López / Cáncer Minchot / Pereña Pinedo, et. al. (dirs.), Bal Francés / Brezmes Martínez de Villareal / Pereña Pinedo (coords.), *La regularización fiscal del artículo 305,4 del Código Penal... cit.*, pp. 207 – 208.

¹²⁴⁵ MESTRE DELGADO, en Lamarca Pérez (coord.), VV. AA., *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 428.

¹²⁴⁶ DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 313.

¹²⁴⁷ En estos términos: QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 185; y El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.* p. 39.

¹²⁴⁸ MORRONE, *Diritto Penale del lavoro... cit.*, pp. 195 – 196, en referencia a la resolución de la Suprema Corte Cass. 14/02/2007, n. 26054, y Cass. 10/03/2005, n. 9518.

¹²⁴⁹ Así, v. gr.: FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 56; e IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 273.

valoración¹²⁵⁰. Por su parte, FENELLÓS PUIGCERVER considera inadmisibles otras formas de reconocimiento, como el efectuado verbalmente, toda vez que a juicio del autor es siempre necesario que se tenga constancia de la regularización “sobre todo teniendo en cuenta que existen unas causas de bloqueo temporal de la autodenuncia, por lo que la misma debe quedar fechada con fehaciencia”. Para este autor, a lo sumo, sería posible comparecer verbalmente ante la Administración documentando la intención de poner a disposición de ésta los datos de cotización defraudados, comprometiéndose el sujeto a su aportación física por escrito en posteriores comparecencias¹²⁵¹. Por el contrario, otros autores entienden que la validez del reconocimiento no debe condicionarse a la exigencia de una concreta forma de comunicación con la Administración, siendo así tan válida la declaración efectuada por escrito como la ejercitada por cualquier otro medio (por ejemplo, verbalmente)¹²⁵². Para MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ dado que el art. 307,3 CP. no hace precisión alguna al respecto “la rectificación podrá ser presentada por escrito, pero también habrá de admitir la validez de la autodenuncia comunicada verbalmente a la Administración [...] a condición de que esta comunicación oral contenga una declaración material de rectificación en la que se pongan de manifiesto todos los datos correctos necesarios para proceder a una regularización de la situación”¹²⁵³. También en este último sentido, sin obviar las ventajas que presenta la forma escrita en materia de seguridad jurídica, BRANDARIZ GARCÍA ha considerado que “una exigencia formal como ésta limita de forma indeseable y escasamente justificable las posibilidades de aplicación de la disposición”. Cosa distinta es, como alega el autor, que cualquier comunicación oral (por ejemplo, la telefónica) pueda cumplir con todas las exigencias materiales del reconocimiento¹²⁵⁴.

¹²⁵⁰ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 273. Por su parte, también PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria, cit.*, p. 218, considera que es necesaria la presentación de un “documento”. Por su parte, ÁLVAREZ MORENO, *Los delitos contra la Seguridad Social, cit.*, p. 44, habla de “presentación de documentos” en la regularización.

¹²⁵¹ FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, pp. 56 – 57.

¹²⁵² En este sentido, entre otros: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 68; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 82; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 165 – 166.

¹²⁵³ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 165 – 166.

¹²⁵⁴ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 68.

(por ejemplo, la identificación del sujeto¹²⁵⁵). En estos supuestos el reconocimiento deberá adquirir otra forma para poder apreciar su suficiencia¹²⁵⁶. Pese al reconocimiento, por parte de este autor, de los problemas prácticos que pudieran generarse con un reconocimiento no – escrito, sobre todo en lo que respecta a la exigencia de que el mismo sea “completo”, no obstante no hay razón para hacer inválido aquél reconocimiento ejercitado de forma oral, siempre que el mismo, en la práctica, resulte del todo completo y veraz¹²⁵⁷.

Bajo nuestro punto de vista, tienen razón estas últimas posturas *antiformalistas* analizadas, considerando que cualquier forma o medio de reconocimiento es válido siempre que el mismo consista en una declaración *veraz* y en un *completo* reconocimiento de la deuda: estos son los únicos requisitos exigidos por la cláusula para el primer elemento de la regularización (el primero, por ser inherente a la propia idea del *reconocimiento*; el segundo por contemplarse expresamente en el precepto, como dijimos). Debemos afirmar, no obstante, que la manera más adecuada de reconocer la deuda, desde el punto de vista de la seguridad jurídica y también en aras a dirimir y minimizar controversias probatorias ulteriores, es la presentación, ante la Seguridad Social, de una liquidación complementaria formal (boletines TC – 1 y TC – 2), y por tanto escrita, en la que se plasmen aquellos datos inexactos omitidos o falseados con la inicial defraudación y se complemente la información imprecisa. De esta forma se facilita la calificación de la declaración como *veraz* y del reconocimiento como *completo*, tal y como exige la norma de regularización. Admitiendo lo anterior, no obstante no creemos que ésta sea la única forma válida para *reconocer* la deuda de cotización. La razón primordial se apoya en el hecho de que el precepto del art. 307,3 CP. no exige una concreta forma de *reconocer*, como tampoco la normativa administrativa estudiada recoge un marco procedimental formal para *regularizar* ante la Seguridad Social (aunque sí lo recoja para la obligación de cotización en período

¹²⁵⁵ Como advierte IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 273, la declaración realizada por teléfono no garantiza de manera inequívoca la verdadera identidad del sujeto.

¹²⁵⁶ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 68; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 681.

¹²⁵⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 82.

voluntario, como se ha analizado)¹²⁵⁸. Como señala BRANDARIZ GARCÍA “la norma del art. 307,3 CP., a diferencia de preceptos similares de otros ordenamientos, no establece ningún requisito relativo a la forma de la declaración de rectificación. En consecuencia, no parece en principio adecuado establecer una limitación de las formas que puede adoptar la comunicación”¹²⁵⁹. Atendiendo a los requisitos de la regularización en materia de reconocimiento, cualquier forma (escrita o verbal, en impreso formalizado o en documento informal) resultará válida a efectos de reconocer la deuda existente, siempre que la misma cumpla con los requisitos de constituir una declaración “veraz” y un reconocimiento que pueda calificarse de “completo” (teniendo en cuenta los matices y delimitaciones efectuados *supra* al analizar estos elementos), dejando constancia de la intención del sujeto por regularizar su situación¹²⁶⁰. De esto último se deriva la necesidad, evidente, de que el reconocimiento, adopte la forma que adopte, permita siempre la identificación del sujeto regularizador y la claridad

¹²⁵⁸ Si la norma nada dice sobre la concreta forma en que debe regularizarse, no se puede exigir posteriormente al sujeto una sola forma de reconocimiento, obligándole en todo caso a que efectúe éste mediante impresos formalizados y por escrito. Si el precepto no se limita a una concreta forma es porque no quiere limitarse, pues sino, lo habría hecho. Allí donde la Ley no hace distinción, tampoco el intérprete debe distinguir: *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*; y la norma del art. 307,3 CP. no distingue entre unas u otras formas de proceder al reconocimiento, por lo que, en principio, todas deben resultar válidas, siempre que respeten los requisitos que, ahora sí, la Ley expresamente contempla: veracidad de la declaración, y completo reconocimiento de la deuda. Cuestión distinta es que la forma empleada, no formal / no escrita, genere después mayores inconvenientes a la hora de apreciar la concurrencia de la cláusula, por los problemas probatorios que pueden suscitarse. De ahí que, a nuestro juicio, resulte *aconsejable* (que no *preceptivo*) efectuar el reconocimiento por medio de los formularios oficiales. Pero ello, a priori, no es razón suficiente para dejar de afirmar que un reconocimiento no formal también puede resultar *veraz y completo*, y por tanto, si se cumplen los restantes elementos del art. 307,3 CP., dar lugar al levantamiento de la pena. La regularización ha asumido un *principio de libertad de forma* que puede resultar más o menos criticable, pero que en cualquier caso debe respetarse. Condicionar el levantamiento de pena a una forma concreta de reconocimiento de la deuda en la regularización (por ejemplo, mediante el empleo de formularios oficiales, siempre por escrito) cuando el precepto nada dice, implica una restricción de la misma que, aunque pueda resultar aconsejable desde el punto de vista de la seguridad jurídica y de la prueba, no puede convertirse en el único modo de reconocer. Por lo demás, de igual manera que la forma escrita y formal de reconocimiento puede reportar mayor seguridad jurídica y facilidades en materia probatoria, también a la misma se le puede objetar que conlleva una restricción del ámbito de aplicación de la regularización que puede llegar a hacer ciertamente inaplicable la misma, o cuanto menos dificultar su aplicación práctica (vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 68). Por ello, en palabras de IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 271, “se trata de exigir los mínimos requisitos posibles y de flexibilizar al máximo las condiciones que permitan interpretar que la declaración rectificadora presentada cumpla con un contenido básico, objetivo y neutral, que pueda ser lo suficientemente informativo para alzarse como conducto reparador del estado anterior de cosas”; si bien hay que señalar que este último autor se muestra favorable a que la norma penal incluya, en una futura reforma, ciertas exigencias formales (vid.: IGLESIAS RÍO, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 831).

¹²⁵⁹ BRANDARIZ GARCÍA, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 200.

¹²⁶⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 66.

expositiva de lo que se declara¹²⁶¹. En suma, compartiendo por entero lo expuesto por GÓMEZ PAVÓN, debemos concluir afirmando que el reconocimiento “podrá hacerse por cualquier medio, siempre que signifique levantar la opacidad existente o corregir las manipulaciones o alteraciones efectuadas, quede clara la identidad del declarante, la intención de proceder a dicha rectificación y la presentación ante la Seguridad Social”¹²⁶².

Por último, también pueden suscitarse algunos interrogantes en relación con el *lugar* en el cual el sujeto regularizador debe llevar a cabo el *reconocimiento* o presentar el mismo. El actual precepto indica que “se considerará regularizada la situación *ante la Seguridad Social* cuando se haya procedido por el obligado *frente a la Seguridad Social* al completo reconocimiento y pago de la deuda”. Antes de la reforma de 2012 también se exigía que la regularización de la situación se realizase “ante la Seguridad Social”. Este sentido de la norma permite afirmar que, en principio, el lugar para prestar el reconocimiento es la Administración de la Seguridad Social, y en concreto la Tesorería General de la misma (TGSS.), como órgano encargado de la gestión en materia de Seguridad Social¹²⁶³. Así lo establece el art. 18 LGSS.: “la Tesorería General de la Seguridad Social, como caja única del sistema de la Seguridad Social, llevará a efecto la gestión recaudatoria de los recursos de ésta, tanto voluntaria como ejecutiva, bajo la dirección, vigilancia y tutela del Estado”¹²⁶⁴. También el art. 19 LGSS¹²⁶⁵ se refiere a lo

¹²⁶¹ *Ibíd.*, p. 66.

¹²⁶² GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 587; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 145.

¹²⁶³ Así lo entienden, entre otros: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 68; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 82; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., pp. 186 y 190; y ÁLVAREZ MORENO, *Los delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 44.

¹²⁶⁴ Si bien como expresan los apartados segundo y tercero de este artículo, se faculta a la TGSS. a concertar los servicios que considere oportunos “con las Administraciones estatal, institucional, autónoma, local o entidades particulares habilitadas al efecto y, en especial, con los servicios del Ministerio de Economía y Hacienda”, para llevar a cabo la función de la recaudación (art. 18,2 LGSS.), teniendo siempre tales habilitaciones carácter temporal y debiendo ser autorizadas por el Consejo de Ministros (art. 18,3 LGSS.)

¹²⁶⁵ Reza el art. 19 LGSS.: “1. Los sujetos obligados ingresarán las cuotas y demás recursos en el plazo, lugar y forma que se establezcan en la presente Ley, en sus normas de aplicación y desarrollo o en las disposiciones específicas aplicables a los distintos Regímenes y a los sistemas especiales. 2. El ingreso de las cuotas y demás recursos se realizará directamente en la Tesorería General de la Seguridad Social o a través de las entidades concertadas conforme al artículo 18 de esta Ley. 3. También se podrán ingresar las cuotas y demás recursos en las entidades autorizadas al efecto por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, quien dictará las normas para el ejercicio de esta función y podrá revocar la autorización

anterior, en concreto en su segundo apartado cuando señala que “el ingreso de las cuotas y demás recursos se realizará directamente en la Tesorería General de la Seguridad Social o a través de las entidades concertadas conforme al artículo 18 de esta Ley” (disposición que se desarrolla en el art. 2 RGR¹²⁶⁶). Por tanto, el requisito expresado en la norma del art. 307,3 CP. exigiendo que la regularización se lleve a cabo ante la Seguridad Social y frente a ésta, permite afirmar que el reconocimiento debe presentarse ante la misma, y en concreto ante el órgano encargado de la recaudación: la TGSS. Este extremo resulta coherente también con la idea de *reparación* que subyace en la norma: si se trata de compensar el daño causado a la víctima habrá de reconocerse la deuda ante la misma, con objeto de reestablecer el correcto ejercicio de su función recaudatoria. Siendo este el sentido menos discutible de la expresión¹²⁶⁷, no obstante pueden plantearse dudas respecto de la admisibilidad de otros lugares donde también pudiera ejercitarse el reconocimiento de la deuda:

concedida, en caso de incumplimiento, previo expediente incoado al efecto. 4. El ingreso de las cuotas en las entidades concertadas o autorizadas surtirá, desde el momento en que se lleve a cabo, los mismos efectos que si se hubiera realizado en la propia Tesorería General de la Seguridad Social”.

¹²⁶⁶ Reza el art. 2 RGR. lo siguiente: “1. La gestión de la recaudación de los recursos del sistema de la Seguridad Social objeto de este reglamento es de competencia exclusiva de la Tesorería General de la Seguridad Social, que ejercerá tales funciones bajo la dirección, vigilancia y tutela de Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, con sujeción a las normas contenidas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en este reglamento y en sus disposiciones complementarias. 2. La Tesorería General de la Seguridad Social llevará a cabo dicha gestión recaudatoria a través de sus direcciones provinciales, salvo atribución expresa a otros órganos o unidades, de acuerdo con la distribución de funciones que se establezca en este reglamento y en la normativa reguladora de su estructura y organización, y conforme a la reserva y reparto de competencias que lleve a cabo el Ministro de Trabajo y Asuntos Sociales, sin perjuicio de la delegación de competencias que pueda realizar. El Ministro de Trabajo y Asuntos Sociales podrá autorizar, cuando las circunstancias concurrentes en orden al mejor servicio así lo aconsejen, que determinadas unidades u órganos extiendan el ejercicio de sus funciones, en los términos que determine, a todo el territorio nacional o al ámbito geográfico que establezca, o a todas las actuaciones que deban seguirse en relación con determinados sujetos responsables. 3. Las unidades de recaudación ejecutiva de la Tesorería General de la Seguridad Social son competentes para la ejecución forzosa del patrimonio del deudor, en los términos establecidos en el texto refundido de la Ley General de Seguridad Social y en este reglamento, y para las actuaciones que les correspondan, en orden al aseguramiento de dicha ejecución forzosa o a la regularización del pago por el sujeto responsable. La unidad de recaudación ejecutiva que por su demarcación territorial resulte competente para la ejecución forzosa de un título ejecutivo llevará a cabo cuantas actuaciones resulten precisas para el embargo y aseguramiento de los bienes del responsable de la deuda, aun cuando dichos bienes radiquen fuera de su demarcación. No obstante, cuando la propia naturaleza de la actuación requiera la presencia física del recaudador o funcionario de la unidad de recaudación ejecutiva actuante, se podrá requerir su realización al recaudador ejecutivo de la demarcación territorial de que se trate. El recaudador ejecutivo y el resto del personal adscrito a las unidades de recaudación ejecutiva tendrán, en el ejercicio de sus funciones, la consideración de agentes de la autoridad pública, y podrán recabar la cooperación y auxilio de la autoridad gubernativa por conducto de sus órganos superiores o directamente en caso de urgencia y, en especial, en los casos previstos en este reglamento”.

¹²⁶⁷ Así lo considera BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 68.

En primer lugar cabe preguntarse si además de la TGSS. también determinados entes públicos conexos a la Seguridad Social pueden resultar válidos a efectos de prestar el reconocimiento: es el caso del FOGASA., el INEM., o incluso de la AEAT. BRANDARIZ GARCÍA se muestra contrario “toda vez que ello no garantizaría el mínimo requisito de que la comunicación alcance a su destinatario propio, la TGSS.”¹²⁶⁸. También es de esta opinión MARTÍNEZ LUCAS, quien considera que no es posible el reconocimiento ante estos órganos “dado que la TGSS. recauda voluntaria y coactivamente las cuotas del Fondo de Garantía Salarial, Desempleo y Formación Profesional”, esto es, los conceptos de recaudación conjunta a los que se refiere el apartado tercero del art. 307 CP.¹²⁶⁹. También es este el sentido de la legislación administrativa según dispone el art. 1,2 RGR.: “[...] la gestión recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social tendrá como objeto la cobranza de las cuotas de desempleo, fondo de garantía salarial, formación profesional y cuantos otros conceptos se recauden, o se determine en el futuro que se recauden, por aquélla para entidades y organismos ajenos al sistema de la Seguridad Social [...]”. Sin embargo, cabe la posibilidad de que por concierto con la TGSS. las Administraciones públicas y ciertas entidades privadas habilitadas puedan actuar como oficinas recaudatorias. Así lo permite expresamente el art. 18,2 LGSS. cuando señala que “para realizar la función recaudatoria, la Tesorería General de la Seguridad Social podrá concertar los servicios que considere convenientes con las Administraciones estatal, institucional, autónoma, local o entidades particulares habilitadas al efecto y, en especial, con los servicios del Ministerio de Economía y Hacienda”. Por tanto, mediando concierto con los organismos conexos mencionados, podrá resultar válido aquél reconocimiento prestado ante los mismos. Por su parte, tanto el art. 18 LGSS. como el art. 19 LGSS., acabados de mencionar, así como el art. 3 RGR¹²⁷⁰., autorizan la colaboración de diversos

¹²⁶⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 68 – 69. Vid. tb.: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria, cit.*, p. 113.

¹²⁶⁹ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 186.

¹²⁷⁰ Reza el art. 3 RGR. lo siguiente: “1. Son colaboradores de los órganos de recaudación de la Tesorería General de la Seguridad Social: a) Las entidades financieras autorizadas para actuar como oficinas recaudadoras en el ámbito de la Seguridad Social, que a continuación se indican: 1.º Los bancos y las cajas de ahorro, que acreditarán su condición mediante certificación expedida por el Banco de España de encontrarse inscritos, respectivamente, en el Registro de bancos y banqueros y en el Registro especial de cajas generales de ahorro popular. 2. º Las cajas rurales cooperativas de crédito, que acreditarán su condición mediante certificación del Registro especial de cooperativas de crédito. Las demás cooperativas de crédito podrán ser también autorizadas para actuar como oficinas recaudadoras, si se apreciara su capacidad para llevar a buen fin tal colaboración. La autorización a las entidades financieras a que se

organismos en la gestión recaudatoria de la Seguridad Social: bancos, cajas de ahorro, cajas rurales cooperativas de crédito, y otras entidades financieras y cooperativas, legitimadas todas ellas a intervenir en la gestión recaudatoria, *en virtud de concierto* o de disposiciones especiales¹²⁷¹. En este sentido, no existe problema alguno en admitir que tales entes, diferentes a la TGSS., resulten también aptos para prestar un reconocimiento válido de la deuda de cotización: la declaración ante los mismos producirá idénticos efectos que aquél reconocimiento efectuado ante la propia TGSS.¹²⁷².

Cabe plantearse si también es admisible el reconocimiento prestado ante los registros públicos generales, cuyo régimen general se regula en el art. 38 LRJPAC. y en el Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, que regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, la expedición de copias de documentos y la devolución de originales y el régimen de las oficinas de registro. Para BRANDARIZ GARCÍA debe imponerse en este punto una solución flexibilizadora, admitiéndose como válido el reconocimiento prestado ante cualquier registro público siempre que la comunicación resulte veraz y completa, y el sujeto actúe con claridad expositiva y se identifique. El autor apoya esta interpretación en el hecho de que las causas de bloqueo previstas en el art. 307,3 CP. imponen una cierta exigencia de celeridad “que puede ser adecuadamente salvaguardada mediante la aceptación de tales lugares de presentación”¹²⁷³. Comparte esta opinión FENELLÓS PUIGSERVER,

refiere este apartado, así como a sus agrupaciones o asociaciones, para actuar como colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Seguridad Social podrá comprender también la colaboración en el pago de las obligaciones del sistema de la Seguridad Social, en los términos señalados en el Reglamento general de la gestión financiera de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 1391/1995, de 4 de agosto, y en sus normas de aplicación y desarrollo. b) Cualesquiera otras entidades, órganos o agentes autorizados para actuar como oficinas recaudadoras. c) Las Administraciones públicas o entidades particulares a las que se atribuyan funciones recaudatorias en el ámbito de la Seguridad Social en virtud de concierto o por disposiciones especiales. 2. Las autorizaciones, disposiciones específicas y conciertos que permitan colaborar en la gestión recaudatoria en ningún caso atribuirán el carácter de órganos de recaudación a las entidades, órganos, agentes o Administraciones públicas autorizados o habilitados para ello”

¹²⁷¹ Además, como señala el art. 19,4 LGSS: “el ingreso de las cuotas en las entidades concertadas o autorizadas surtirá, desde el momento en que se lleve a cabo, los mismos efectos que si se hubiera realizado en la propia Tesorería General de la Seguridad Social”, por lo que también el reconocimiento ante las mismas puede resultar válido a efectos de la regularización (pues, en definitiva, se trata de una colaboración en la gestión de la recaudación).

¹²⁷² En este sentido se pronuncian: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 69; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 82; y MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 186 – 187.

¹²⁷³ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 69. Misma opinión mantiene el autor en: *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda*

para quien “en ocasiones, razones de urgencia o de conveniencia particular del arrepentido pueden llevarle a presentar sus declaraciones no directamente ante el sujeto pasivo del delito”¹²⁷⁴. En el mismo sentido flexibilizador, algún autor considera admisible incluso el reconocimiento ejercitado ante los órganos de persecución penal: Ministerio Fiscal o juez competente (e incluso, se dice, ante la Abogacía del Estado)¹²⁷⁵. Para BRANDARIZ GARCÍA esta última posibilidad, aún apareciendo como heterodoxa toda vez que tales órganos carecen de competencias en materia de gestión de los deberes de cotización, resultaría admisible teniendo en cuenta que la regularización supone un comportamiento postdelictivo que determina el levantamiento de pena por un ilícito cometido¹²⁷⁶.

No se muestra conforme con la interpretación anterior MARTÍNEZ LUCAS, para quien el hecho de que la norma del art. 307,3 CP. exija que la regularización se lleve a cabo *ante la Seguridad Social* sólo hace válido el reconocimiento prestado ante la TGSS. o, en su caso, ante aquellos órganos colaboradores autorizados que se han señalado *supra*, no resultando admisible aquella declaración presentada ante cualquier otro organismo diferente de los anteriores¹²⁷⁷. Esta es, a nuestro juicio, la interpretación correcta. No puede obviarse que, al contrario de lo que ocurría con la *forma*, el art. 307,3 CP. no se muestra aquiescente respecto del *lugar* ante el cual debe producirse la regularización (en este caso, el reconocimiento): según se establece en el precepto, ésta debe ejercitarse *ante la Seguridad Social* y frente a ésta, por lo que, ahora sí, se está señalando un lugar concreto ante el que prestar la declaración, condicionándose el levantamiento de la pena a que se respete dicho requisito. De este extremo de la norma, y de lo que se desprende de la LGSS. y el RGR. que han sido analizados, se infiere que el lugar para prestar el reconocimiento de la deuda sólo puede ser (a) la TGSS., como órgano principal de la recaudación de la Seguridad Social, y (b) aquellos organismos colaboradores a los que *por concierto* se les hayan atribuido facultades para participar en la gestión de la recaudación. No es admisible, pues, cualquier registro público

Pública y la Seguridad Social, cit., p. 82, admitiendo como lugar válido para la rectificación “los registros públicos reconocidos en la legislación administrativa”. En semejante dirección: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, cit., p. 112.

¹²⁷⁴ FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 56.

¹²⁷⁵ FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 56; y BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 69.

¹²⁷⁶ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 69.

¹²⁷⁷ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 190.

general, como tampoco será válido presentar el reconocimiento ante los órganos de persecución penal. Estos últimos (Ministerio Fiscal, Juez, e incluso, se dice, Abogado del Estado) no son desde ninguna perspectiva *Seguridad Social*, por lo que de prestarse un reconocimiento ante los mismos ya no se estaría reconociendo *ante la Seguridad Social*. Desde la óptica de la reparación que explica, al menos en parte, la figura de la regularización, tampoco resulta atinado validar el reconocimiento prestado ante los órganos de persecución penal: estos no son *víctima* a la que haya que reparar. Podrán valorar el reconocimiento y la propia regularización como comportamiento postdelictivo en ejercicio de sus competencias, mas no es a ellos a quienes hay que *reconocer*, regularizar, ni, en definitiva, reparar el daño. Tampoco la celeridad de actuación que determina la existencia de determinadas causas de bloqueo es razón suficiente para admitir el reconocimiento llevado a cabo ante estos organismos: si la ocultación inicial que supone la defraudación atenta contra la función recaudatoria de la Seguridad Social, cuyo titular es la propia Seguridad Social, el reconocimiento de la deuda que compensa tal opacidad también deberá producirse ante la Seguridad Social, sujeto pasivo. De modo contrario no estaríamos ante una auténtica *reparación del daño a la víctima*. En cualquier caso, la rapidez de actuación que, a juicio de algunos autores (mencionados *supra*), supone la existencia de las causas de cierre en el art. 307,3 CP., puede cumplirse de igual manera reconociendo de forma veraz y completa ante los organismos competentes para la gestión que han sido señalados (principalmente, ante la TGSS.).

3.4. La voluntariedad o espontaneidad.

Aún siendo habitual estudiar la *voluntariedad* al tiempo que las circunstancias de bloqueo que impiden la regularización, un importante sector de la doctrina considera que este requisito, implícitamente contenido en la norma, constituye un elemento positivo del reconocimiento rectificador en la cláusula del art. 307,3 CP.¹²⁷⁸. De modo

¹²⁷⁸ Así, v. gr.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 587; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 146; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 181 y ss.; El Mismo, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., pp. 695 – 696; El Mismo, “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, nº. 1, año 1997, p. 65; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 87 y ss.; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 689; El Mismo, *La*

general, FARALDO CABANA entiende que este requisito se pone de manifiesto en cualquier comportamiento postdelictivo positivo¹²⁷⁹. Para otros autores, no obstante, el requisito de la voluntariedad no formaría parte de la regularización: por un lado, porque dado que el art. 307,3 CP. no lo prevé de forma expresa exigir este requisito para el reconocimiento de la deuda podría suponer una interpretación analógica *in malam partem* proscrita, que vulneraría las expectativas dimanantes del principio de legalidad penal¹²⁸⁰; por otro lado, se aduce que cuando el legislador ha querido condicionar los efectos punitivos a la “voluntariedad” lo ha exigido en la norma de forma expresa (así por ejemplo, en el art. 340 CP., que prevé una atenuación de la pena para el caso de que el sujeto “hubiera procedido a *voluntariamente* a reparar el daño causado” en materia de delitos contra la ordenación del territorio, urbanismo, patrimonio histórico y medio ambiente; o el art. 354,2 CP. que exime de pena al sujeto que con su “acción *voluntaria* y positiva” evita que el incendio se propague; o incluso el propio desistimiento de la tentativa del art. 16,2 CP., que exime de responsabilidad penal a quien “evite

regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit., p. 87; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., pp. 190 – 191; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 350; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., pp. 292 y ss.; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización...* cit., p. 79; MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Regularización fiscal y responsabilidad penal...* cit., p. 215; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria...* cit., pp. 316 y ss.; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. pp. 98 – 99; FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 216 – 217; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Ed. CEF, Madrid, 2007, pp. 370 y ss.; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios...* cit., p. 448; BACIGALUPO, en Del Rosal Blasco (edit.), *El delito fiscal*, cit., p. 306; CUGAT MAURI / BAÑERES SANTOS, en Álvarez García (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda / Ventura Püschel (coords.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 822; APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social...* cit., p. 59; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1475; AGUSTÍ I JULIÁ, en Rojo Torrecilla (coord.), *El artículo 307 CP...* cit., p. 317; MORENO MÁRQUEZ, *Delitos contra la Seguridad Social...* cit., p. 54; MORALES PRATS, F.: “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Quintero Olivares, G. (dir.), Morales Prats, F. (coord.), *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, 9ª edición, Navarra, 2011, p. 1086; MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 19ª edición completamente revisada y puesta al día, Valencia, 2013, p. 972; VALLE MUÑIZ, en VV. AA., *La criminalización del fraude a la Seguridad Social*, cit., pp. 205 – 206; y ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública...* cit., p. 638.

¹²⁷⁹ Vid.: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., pp. 30 – 31.

¹²⁸⁰ Sobre ello, vid.: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 303. En contra de exigir el elemento de la espontaneidad: BELTRÁN GIRÓN, *El proyecto de ley de reforma...* cit., p. 18. Se muestra reacia a tal admisibilidad también: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español...* cit., p. 171.

voluntariamente la consumación del delito”)¹²⁸¹. En nuestra doctrina, verbigracia, GARCÍA PÉREZ interpreta desde su posición fiscalista que la regularización no exige el elemento de la voluntariedad o espontaneidad, sino que simplemente permite el levantamiento de pena antes de la operatividad de determinadas circunstancias¹²⁸².

Sin embargo, como señala GÓMEZ PAVÓN, pese a que el Código Penal no contenga de forma expresa este elemento de la voluntariedad o, mejor, espontaneidad, el mismo “debe entenderse necesario dado el efecto de las denominadas causas de bloqueo”¹²⁸³. En este sentido la norma exige que el sujeto lleve a cabo la regularización *antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias*. Tales circunstancias, como indica IGLESIAS RÍO, suponen una descripción implícita, en sentido negativo, del elemento objetivado de la *involuntariedad*: la rectificación no será voluntaria cuando se efectúe tras el surgimiento de alguna de estas causas de bloqueo. De ello se infiere, a *sensu contrario*, que es necesario una declaración *voluntaria* de la deuda de cotización, siendo esa voluntariedad requisito del reconocimiento en la regularización¹²⁸⁴. Este es, además, el

¹²⁸¹ Sobre ello, vid.: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 308 – 309. Recoge este argumento: DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 317.

¹²⁸² GARCÍA PÉREZ, O.: *La punibilidad en el Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 197 – 198. El autor, empero, se muestra partidario de que la ley exija el elemento de la voluntariedad de forma expresa, sin que fuese así necesario incorporar causas de bloqueo como las previstas. Por su parte, también IGLESIAS RÍO, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 831, solicita de *lege ferenda* la inclusión de la exigencia del elemento de la voluntariedad o espontaneidad en el texto del precepto.

¹²⁸³ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 587; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 146. De la misma opinión, v. gr.: AYALA GÓMEZ, I.: “Delitos contra la Hacienda Pública”, en Ortiz de Urbina, I. (coord.), VV. AA., *Memento práctico Francis Lefebvre. Penal Económico y de la Empresa 2011 – 2012*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2011, p. 697; MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Regularización fiscal y responsabilidad penal... cit.*, p. 215; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 181; IGLESIAS RÍO, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 79; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.*, p. 350; y MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial, (19ª edición), cit.*, p. 972.

¹²⁸⁴ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 293 y 309; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria...*

sentido dado a la norma por la LO. 6/1995, de 29 de junio, que introdujo *ex novo* la cláusula de regularización en nuestro sistema penal, en que podía leerse que este comportamiento “conlleva la ausencia de penalidad para estas conductas, siempre que se realicen de manera *espontánea*” añadiéndose que “esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento *voluntario* de sus obligaciones”¹²⁸⁵. En definitiva, las causas de bloqueo previstas en el art. 307,3 CP. sustituyen la expresa referencia a la voluntariedad, delimitando a ésta desde un punto de vista objetivo¹²⁸⁶. O, como en otras palabras expresó la STS de 29 de mayo de 2009 en su Fundamento de Derecho 2º, el hecho de presentar la declaración o rectificación con posterioridad al descubrimiento del fraude demuestra “una total falta de propósito del recurrente de ser transparente” con la Administración¹²⁸⁷.

Sentado lo anterior, debe advertirse que nos encontramos ante un concepto normativo de voluntariedad¹²⁸⁸: ésta se entiende existente siempre que el reconocimiento se efectúe antes de que entre en escena alguna de las circunstancias negativas previstas en el precepto, resultando superfluos los motivos, móviles o

cit., p. 297; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 79.

¹²⁸⁵ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 181; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 191; APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 58; y DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 317.

¹²⁸⁶ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 87.

¹²⁸⁷ Vid.: STS de 29 de mayo de 2009, Sala 2ª, FD. 2º, (Iustel, §291940).

¹²⁸⁸ Así lo califica la doctrina unánime y, entre ellos, v. gr.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 587 – 588; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, pp. 146 – 147; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 191; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 293, 304 y 309 y ss.; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, pp. 297 – 298; MARTÍNEZ – PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 181; El Mismo, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial, cit.*, p. 696; El Mismo, *El delito de defraudación tributaria, cit.*, p. 65; El Mismo, “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Vives Antón, T. S., Orts Berenguer, E., Carbonell Mateu, J. C., et. al., *Derecho penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 3ª edición, Valencia, 2010, p. 537; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 88; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 689; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 87; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, pp. 317 – 318; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios... cit.*, p. 448; FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, pp. 30 – 31; SUÁREZ GONZÁLEZ, en Bajo Fernández (dir.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 611; y ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 638.

finalidades realmente perseguidas por el sujeto que regulariza¹²⁸⁹. Ciertamente el motivo que guía al autor a regularizar puede no ser considerado valioso, moral o suponer un verdadero *arrepentimiento*. Así, como advierten MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, este voluntarismo normativizado produce que ciertas regularizaciones

¹²⁸⁹ Como advierte FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, p. 30, la significación de la voluntariedad en los supuestos de comportamientos postdelictivos positivos muestra una estrecha correlación con la cláusula de desistimiento de la tentativa, sin obviarse, además, que éste último y las causas de levantamiento de la pena poseen misma naturaleza jurídica y próximo fundamento (vid. supra Capítulos II y III de este trabajo). El debate sobre el elemento *voluntariedad* se ha llevado a cabo tradicionalmente en el seno de la cláusula de desistimiento de la tentativa dada la exigencia legal, plenamente asumida, de que el mismo deba ser *voluntario* (art. 16 CP.). Por lo general, son dos las líneas doctrinales mayoritariamente asentadas en torno a esta cuestión: las *teorías psicológicas* y las *teorías valorativas o normativas*. Las primeras entienden que la voluntariedad es un fenómeno psíquico – psicológico que depende de si el abandono de la consumación delictiva es fruto o no de una decisión libremente adoptada por el sujeto (ya desde la primaria fórmula de FRANK que distinguía entre “poder y no querer” y “querer y no poder”, vid.: MARTÍNEZ ESCAMILLA, M.: *El desistimiento en Derecho penal. Estudio de algunos de sus problemas fundamentales*, Ed. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1994, p. 6). Las segundas, compuestas por tesis muy variadas, aportan determinados parámetros de carácter normativo para afirmar cuándo una conducta puede ser considerada como voluntaria, introduciendo con ello una valoración sobre dicha conducta (valoración en términos sociales, jurídicos, etc.). Sobre estas doctrinas, cfr. ampliamente el análisis de los siguientes autores: MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal... cit.*, pp. 3 y ss.; MUÑOZ CONDE, F.: *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, Ed. Bosch, Barcelona, 1972, pp. 67 y ss.; POZUELO PÉREZ, L.: *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pp. 125 y ss.; y PÉREZ FERRER, F.: *El desistimiento voluntario de la tentativa en el Código Penal español*, Ed. Dykinson, Madrid, 2008, pp. 273 y ss. Asentado lo anterior, hay que afirmar que la cláusula de regularización del art. 307,3 CP. ha optado por asumir la última de las teorías expuestas, estableciendo así un concepto normativo de voluntariedad, si bien con la importante particularidad de que en el art. 307,3 CP. no es el intérprete el que decide, valora o normativiza los parámetros bajo los cuales debe apreciarse o presumirse voluntariedad en la conducta del sujeto, sino que es la propia Ley (el propio Código Penal) la que declara normativamente que la conducta ejecutada antes del surgimiento de determinadas circunstancias de bloqueo temporales debe considerarse *voluntaria*. De este modo, para la regularización, se superan las críticas de ciertos autores que señalaban la inadmisibilidad de las tesis valorativas en nuestro Derecho penal por contravenir el principio de legalidad dimanante del art. 25,1 CE., por entenderse que con las mismas se restringía injustificadamente el ámbito de aplicación de la impunidad o se ampliaban las posibilidades de castigo (vid. en este sentido: MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal... cit.*, pp. 17 y 29). Esta crítica, por más que pudiera hacerse extensible al supuesto del desistimiento voluntario de la tentativa, no resulta extrapolable al caso de la regularización: en ésta es la propia Ley la que establece los parámetros normativos bajo los cuales se establece, *iuris et de iure*, que el comportamiento del sujeto es voluntario, lo que ya de por sí hace que la cláusula resulte plenamente respetuosa con el principio de legalidad penal. En efecto esto no ocurre con el caso del desistimiento del hecho intentado, en que la doctrina (y también la jurisprudencia) es la que se ha ocupado de discutir largo y tendido sobre los concretos parámetros valorativos a tener en cuenta para declarar la voluntariedad del hecho, con la dificultad añadida y nada desdeñable de que en este caso, al ser una cláusula de carácter general, las diversas tesis habían de construirse teniendo en cuenta las diferentes tipologías delictivas de la parte especial del Código, lo que abre un amplio abanico de supuestos heterogéneos (de ahí la amplia gama de teorías valorativas surgidas en el seno de la doctrina penal). Como señala PÉREZ FERRER, *El desistimiento voluntario en la tentativa..., cit.*, p. 300, el requisito de la voluntariedad, según las teorías normativas “debe determinarse valorativamente y el problema reside evidentemente en concretar los criterios de valoración que permiten decidir cuándo el desistimiento es voluntario”. En el caso de la regularización, este problema desaparece pues, como se ha dicho, el criterio valorativo nos viene dado por la propia Ley, que establece los parámetros bajo los cuales debe afirmarse la voluntariedad del reconocimiento de la deuda, en clave temporal (criterios que, por supuesto, pueden resultar más o menos criticables).

se tilden de “disfrazadas de espontaneidad”¹²⁹⁰. Por ejemplo, el sujeto puede reconocer su deuda simplemente por querer evitar la sanción penal, por temor al descubrimiento, o incluso por sospecha o conocimiento de la inminente apertura de un procedimiento en su contra. En definitiva: existirían supuestos que, sin apoyarse en motivos que pudieran ser considerados como valiosos en términos de arrepentimiento, accedieran finalmente al levantamiento de la pena dada la objetividad de la voluntariedad en el art. 307,3 CP¹²⁹¹.

Sin embargo, como expusimos en el Capítulo III de este trabajo, la reparación que se produce con el reconocimiento comparte, con matices, el fundamento de la atenuante de reparación del daño del art. 21,5º CP., circunstancia que no exige un *arrepentimiento moral* del sujeto que repara (al contrario de lo que ocurría con el antiguo art. 9,9 CP.), siendo relevante tan solo que se produzca la *efectiva reparación*¹²⁹². Lo mismo ocurre con la cláusula de regularización: en ésta, como indica BRANDARIZ GARCÍA, se renuncia al diseño de la voluntariedad en clave subjetiva o psicológica, y se opta por un concepto formalizado y normativamente delimitado¹²⁹³. En palabras de AYALA GÓMEZ “la norma no exige un arrepentimiento como actitud interior del individuo. La espontaneidad se refiere a un dato objetivo de naturaleza normativa: que se realice dentro del tiempo hábil para que surta los efectos de exoneración”¹²⁹⁴. También en este sentido puede leerse a CALDERÓN CEREZO: “la Ley no juzga comportamientos morales ni la aplicación de la excusa está en función de móviles altruistas”¹²⁹⁵.

¹²⁹⁰ MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios...* cit., p. 449.

¹²⁹¹ Recogen esta crítica: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., pp. 88 – 89; y MERINO JARA, I., SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., *El delito fiscal*, Ed. Edersa, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2004, pp. 137 – 138. También se refiere a ello: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1475.

¹²⁹² Advierten sobre ello: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 588; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 146; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 92; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 690; y MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 191.

¹²⁹³ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 88; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 689; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 87 – 88.

¹²⁹⁴ AYALA GÓMEZ, en Ortiz de Urbina (coord.), VV. AA., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 697.

¹²⁹⁵ CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 61; y El Mismo, *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 198.

A nuestro modo de ver, la opción por un concepto normativo de voluntariedad puede traer consigo una doble situación: por un lado, puede permitir la anulación de pena por regularización ejercitada antes de cualquiera de las causas de bloqueo, aún siendo disvalioso el móvil del autor; pero también, por otro lado, puede impedir el levantamiento de la pena a quien con un auténtico arrepentimiento moral acude a regularizar, siempre que lo haga con posterioridad a la existencia de alguna de estas circunstancias de cierre¹²⁹⁶. De este modo la objetivización del elemento de la “voluntariedad” pudiera entrar en conflicto con aquella fundamentación penal que preconiza que el comportamiento regularizador revela una menor necesidad de pena dada la salvaguarda de los fines preventivos de ésta que se produciría. Y ello porque tras esta actuación podrían subsistir determinados móviles disvaliosos en la persona del autor. Esta crítica se dirige sobre todo a la prevención especial: con este modo de proceder no sería posible afirmar una autorresocialización del sujeto que reconoce su deuda de cotización¹²⁹⁷.

En efecto, como apunta IGLESIAS RÍO “uno de los escollos más comprometidos que tiene que superar la perspectiva jurídico – penal gira en torno al componente de la ‘voluntariedad’ en la presentación de la autodenuncia”¹²⁹⁸. Nosotros mismos pusimos de manifiesto esta complicación en el Capítulo III de esta investigación. No obstante para el autor últimamente citado, el hecho de que este elemento se encuentre normativizado u objetivizado, y que, consecuentemente, resulten irrelevantes los motivos internos que impulsan al sujeto a reconocer la deuda, no es obstáculo para continuar afirmando una fundamentación jurídico – penal de la cláusula de regularización, basada en la disminución de la necesidad de pena que se produciría con la ejecución de este comportamiento postdelictivo positivo: el elemento de la voluntariedad resultaría perfectamente compatible con esta fundamentación¹²⁹⁹.

¹²⁹⁶ Vid.: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones...* cit., p. 3.

¹²⁹⁷ Vid. sobre estas razones: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 588; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 146.

¹²⁹⁸ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 292.

¹²⁹⁹ *Ibíd.*, pp. 178 – 179, nota al pie nº. 387.

Debe partirse de la base de que la noción de *voluntariedad* no posee hoy una delimitación conceptual única, máxime teniendo en cuenta que en la misma intervienen cuestiones tan controvertidas como la libertad, las necesidades del sujeto o las motivaciones autónomas o heterónomas, internas o externas, de éste. No es extraño que en ciertas ocasiones la ley rechace el empleo de este concepto en la descripción de lo ilícito y lo sustituya por soluciones *ad hoc*, particularizadas sobre la casuística delictiva, tal y como ocurre con la inclusión de las causas de bloqueo en la figura de la regularización¹³⁰⁰. La teoría de la voluntariedad no debe responder a criterios inmutables, sino a un sistema abierto, adaptado al concreto comportamiento delictivo o postdelictivo que se trate (en cualquier caso la normativización de la voluntariedad no debería sorprender, pues se trata de una técnica harto frecuente en nuestro Derecho y también en Derecho comparado¹³⁰¹). En definitiva, debe contextualizarse este elemento a la cláusula concreta que se trate. Y si el comportamiento voluntario es susceptible de un pronóstico favorable que atenúa la necesidad de pena en el supuesto concreto, quedando ya compensado el desvalor del hecho delictivo, podrá seguir preconizándose una fundamentación penal¹³⁰².

La existencia en el sujeto de móviles o motivos no valiosos a la hora de regularizar su situación con la Seguridad Social no obsta para seguir afirmando que dicho comportamiento resulta *voluntario* y también valioso a efectos preventivos: “el temor al descubrimiento y a sufrir una sanción penal no excluye de antemano ni es incompatible conceptualmente con el reconocimiento de voluntariedad”¹³⁰³. Lo que realmente exige la ley es que el comportamiento postdelictivo del sujeto sea *voluntario*, con independencia de los motivos que animen dicha actuación. Los efectos preventivos de la

¹³⁰⁰ *Ibíd.*, pp. 292 – 293.

¹³⁰¹ Sobre ello, vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 88 – 89, y 91, y notas al pie nº. 243 y 252; y DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 317.

¹³⁰² IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 301. Como advierte este autor, a las teorías fiscalistas, por el contrario, les basta con afirmar que la función de las causas de bloqueo no es delimitar la voluntariedad de la regularización sino simplemente cerrar el momento concreto hasta el cual ésta es beneficiosa para la recaudación: tras el descubrimiento ya no es necesario beneficiar al sujeto con el levantamiento de la pena, puesto que resulta del todo innecesaria su colaboración (vid. pp. 310 – 311).

¹³⁰³ En este sentido IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 311, estando de acuerdo con lo dispuesto para el caso del desistimiento voluntario de la tentativa por MARTÍNEZ ESCAMILLA, *El desistimiento en Derecho penal... cit.*, p. 26.

pena quedan salvaguardados no por un “retorno a la moralidad” sino por un “retorno a la legalidad”. El motor de la regularización no se identifica con una reconsideración moral de la previa conducta delictiva sino que, como aduce BRANDARIZ GARCÍA, “el carácter valioso del proceder postdelictivo se restringe al hecho objetivo del retorno a la legalidad”¹³⁰⁴. De este modo, como entiende IGLESIAS RÍO, es suficiente “una adecuación objetiva del comportamiento externamente manifestado que repercuta en la salvaguarda o intangibilidad del bien jurídico amenazado o lesionado”¹³⁰⁵. Este retorno objetivo a la legalidad, además de reportar mayor seguridad jurídica que la mera exigencia expresa de *voluntariedad* en la cláusula¹³⁰⁶, permite afirmar todavía un síntoma positivo de mejora, o un pronóstico favorable de resocialización del sujeto que reconoce su deuda sin que nadie le obligue a ello, desde la óptica de la prevención especial que se ponía en duda, y consecuentemente, una menor necesidad de pena por el delito cometido¹³⁰⁷. Lo decisivo, en definitiva, de esta *voluntariedad* es que el sujeto que regulariza retorne espontáneamente al círculo de la legalidad reparando el daño ocasionado, con independencia de que dicho comportamiento sea llevado a cabo

¹³⁰⁴ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 89.

¹³⁰⁵ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 313. Misma opinión en: El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.* pp. 297 – 298; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 79.

¹³⁰⁶ Compartiendo lo expuesto por BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 91, puede afirmarse que la opción objetivizadora no es desafortunada: “la renuncia a la simple mención del carácter espontáneo o voluntario del proceder regularizador aporta ventajas nada desdeñables, evitando una interpretación del requisito que se deslice por la pendiente de indagar la disposición subjetiva del agente. Esta elección supone un ejercicio de concreción descriptiva y permite ganar en seguridad jurídica, aportando al juzgador y a las partes criterios confiables para conocer la posible verificación del presupuesto de aplicación de la causa de levantamiento de la pena”. Esta opinión fue defendida con anterioridad por el autor en: *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 690; y en *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 88. De la misma opinión: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 191; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 182; y DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 317. En contra se muestran: MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal, cit.* p. 138, considerando que el recurso a la seguridad jurídica constituye un argumento insuficiente para justificar la opción legislativa. Esta última opinión mantiene también: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 88.

¹³⁰⁷ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 315. Comparten esta opinión, v. gr.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 91 – 92; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 183.

subjetivamente por contricción (arrepentimiento), por atrición (temor a la persecución penal), o por los motivos que sean¹³⁰⁸.

Como explica MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, las necesidades preventivas de la pena son mesurables, pues dada la enorme variedad de supuestos que tienen cabida en la práctica, también aquellas pueden ser susceptibles de gradación. De este modo, habrá de reconocerse que en determinados casos hay mayores necesidades de pena que en otros: en supuestos de voluntariedad objetivada, como ocurre en la regularización, toda vez que lo que se valora es un comportamiento externo ajeno a cualquier consideración de tipo subjetivo, puede afirmarse que hay mayores necesidades preventivas del castigo en la conducta de quien regulariza su situación después de que entren en juego las causas de bloqueo (p. ej.: después de notificarse al sujeto el inicio de las actuaciones inspectoras), que en la conducta del sujeto que reconoce su deuda con anterioridad a estos momentos. Y ello con independencia de la finalidad o móvil interno que conduzca al mismo a regularizar, en cualquiera de los dos casos¹³⁰⁹. Y, como ha señalado OBREGÓN GARCÍA, “no puede tratarse de la misma forma a quien después de causar un daño o peligro lo repara o disminuye, o impide que se produzca efectivamente, que a quien deja intacto el daño ocasionado; no sería justo ni tampoco útil”¹³¹⁰.

Por otro lado, tal y como entiende MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social no pueden operar los mismos criterios preventivos que en el Derecho penal “ordinario” o “tradicional”: en los primeros es posible afirmar una *prevención cualificada* toda vez que la norma se dirige a destinatarios “especialmente versados”. Tampoco pueden ignorarse las concretas y especiales características de la víctima, Seguridad Social, que también inciden en la consideración de la prevención. Estas razones permiten “justificar la asunción de un concepto de voluntariedad más lato a la hora de admitir la operatividad de un comportamiento postdelictivo positivo en esta materia delictiva”¹³¹¹. A ello se suma la

¹³⁰⁸ Vid.: DOMÍNGUEZ PUNTAS, A.: *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2011, p. 214.

¹³⁰⁹ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 183 – 184.

¹³¹⁰ OBREGÓN GARCÍA, A.: *La atenuación de la pena. Sentido y regulación legal de la llamada atenuación extraordinaria, con especial referencia a las eximentes incompletas y a las atenuantes muy calificadas*, Ed. Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 1998, p. 219.

¹³¹¹ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 183 – 184.

razón expuesta por OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, cuando señala que en el ámbito postdelictivo en ningún caso sería posible exigir del sujeto una voluntariedad pura desde el punto de vista subjetivo, pues ésta indefectiblemente estará siempre contaminada “por el compulsióntico intimidatorio de la sanción penal”¹³¹².

Como ya advirtiese DE VICENTE REMESAL, el comportamiento postdelictivo posee “un significado fundamental –en cuanto demuestre un reconocimiento, aunque tardío, de los bienes jurídicos violados y, en esa medida, suponga una anticipación parcial de la resocialización perseguida y pocas veces conseguida a través de la ejecución de la pena–, lo decisivo es la actitud del sujeto ante el ordenamiento jurídico; es decir, la magnitud y la expectativa de su desprecio o indiferencia ante el reconocimiento general del valor de los bienes jurídicos que, en consecuencia, se traduce en el tiempo que se considera necesario para despertar en el culpable el reconocimiento de aquellos valores antes atacados por él”¹³¹³. Trasladado esto al caso de la regularización implica afirmar, en palabras de IGLESIAS RÍO, que “aunque no se pueda comprobar la existencia de un verdadero arrepentimiento desde el punto de vista subjetivo, sí se podrá reconocer que, desde el punto de vista objetivo, la regularización fiscal ha transparentado la irregular situación [...] anterior, siendo lícito presumir que contribuya a evitar la reincidencia y, de una u otra forma, a lograr la reinserción social del sujeto”, quedando así salvaguardadas las necesidades preventivo – especiales¹³¹⁴.

Cuestión distinta es el mayor o menor grado de acierto del legislador a la hora de configurar las causas de bloqueo en el art. 307,3 CP. La opción por un concepto objetivizado de *voluntariedad* no resulta desacertada por los motivos ya expuestos, pese a que la configuración de los supuestos que bloquean la regularización puedan ser objeto de críticas por, por ejemplo, carecer de la precisión técnica que sería deseable. Este, sin embargo, constituye un debate diferente y ajeno al que acaba de ser expuesto

¹³¹² OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1475.

¹³¹³ DE VICENTE REMESAL, J.: *El comportamiento postdelictivo*, Ed. Universidad de León, León, 1985, p. 378.

¹³¹⁴ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 253.

(cuyo análisis se realizará con detenimiento más adelante, al analizar las denominadas “causas de bloqueo”)¹³¹⁵.

4. El pago de la deuda.

Al igual que ocurría con el requisito del *reconocimiento*, también en relación al elemento del *pago de la deuda* debe apuntarse la excesiva parquedad de este extremo normativo, que no contempla criterio alguno sobre las condiciones en que debe darse cumplimiento al mismo. Si bien en el Ordenamiento tributario existe una cierta regulación sobre cómo proceder en supuestos de pagos extemporáneos de la deuda¹³¹⁶, en materia de Seguridad Social, por el contrario, no hallamos elementos normativos que permitan una interpretación clarificadora en la determinación de la forma, el momento, y las restantes condiciones en las que debe producirse dicho pago, sin requerimiento previo, de la deuda¹³¹⁷. Como se expuso en el Capítulo I de este trabajo, algún autor

¹³¹⁵ Vid. sobre ello: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 92 y ss.; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 690; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 87 – 88; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 182 – 183. En este sentido puede pensarse que algunos autores han confundido los términos de la discusión. Así por ejemplo SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 88, critica la existencia de esta espontaneidad normativizada en el caso de la regularización, pues en su opinión optar por el casuismo en las causas de cierre o bloqueo “presenta el inconveniente de que quedan supuestos por enumerar entre los que impiden la exclusión de pena, que deberían haberlo estado”. Como parece, el autor se está refiriendo no tanto al elemento de la *voluntariedad* sino a las circunstancias de bloqueo legalmente previstas y a la insuficiencia de las mismas para cerrar el paso a determinados comportamientos que, a priori, pudieran aparecer como no – merecedores del levantamiento de la pena. Misma opinión: MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit. pp. 137 – 138.

¹³¹⁶ Vid. sobre ello: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 167; FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria...* cit., p. 59; y DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria...* cit., p. 316. Cfr. en este sentido el art. 27,3 LGT. que exige, de forma más o menos expresa, que el momento para el pago debe ser simultáneo al instante de la presentación de la declaración rectificadora de deuda (salvo supuestos de aplazamiento o fraccionamiento). Reza este precepto lo siguiente: “cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación *al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea*, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación”. También APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social...* cit., p. 58, señala que el pago debe acompañar a la rectificación (y por tanto producirse ambos en el mismo instante) según lo dispuesto en la normativa tributaria.

¹³¹⁷ QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos...* cit., pp. 211 y ss.; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 75; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 684; El Mismo, *Sobre el concepto de regularización...* cit., p. 199; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la*

identifica en el art. 31,4 LGSS.¹³¹⁸ una figura emparentada con la cláusula de regularización prevista en el Código Penal. En este artículo se prevé una reducción del 50 % de la sanción que resulte aplicable por incumplimiento de la cotización para aquellos sujetos que muestran su conformidad con el acta de liquidación practicada por la Administración. En este caso, el pago de lo adeudado puede producirse “hasta el último día del mes siguiente al de su notificación, una vez dictado el correspondiente acto administrativo definitivo de liquidación”¹³¹⁹. De entenderse extrapolable esta normativa al supuesto del art. 307,3 CP. el intérprete poseería, ahora sí, algún criterio para determinar el contenido del pago como elemento configurador de la regularización, por lo menos en lo que al plazo de ingreso se refiere. No obstante, no parece que en este art. 31,4 LGSS. podamos encontrar las pautas y criterios necesarios para cumplir con dicha tarea, pues esta norma no contempla el mismo supuesto de incumplimiento que el recogido en el art. 307,3 CP: primero, porque aquella no configura un supuesto de *levantamiento* de la sanción para el caso de cumplimiento extemporáneo, sino que se limita a atenuar o reducir la cuantía de la multa resultante, para el caso en que el sujeto muestre su conformidad con la liquidación previamente practicada. Y segundo, porque la norma administrativa apuntada opera con un presupuesto totalmente diferente del que sirve de base a la regularización en el Código Penal, toda vez que en la misma el ingreso se produce con posterioridad al momento en que la Administración de la Seguridad Social ha liquidado la deuda, mientras que en la segunda el pago de lo adeudado debe producirse antes de que dichas actuaciones inspectoras, dirigidas a la determinación de la deuda, se hayan notificado al infractor (lo que supone la primera de las causas de bloqueo del art. 307,3 CP.)¹³²⁰. Estas dos objeciones conducen a desligar la interpretación del extremo de la normativa penal referido al pago con apoyo en la normativa administrativa apuntada que, dada su insuficiencia y desemejanza, no

Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit., p. 84 (y nota al pie n°. 63, donde el autor remarca lo especialmente desafortunada que resulta esta situación en el ámbito de la Seguridad Social).

¹³¹⁸ El art. 31,4 LGSS. dice lo siguiente: “las actas de liquidación y las de infracción que se refieran a los mismos hechos se practicarán simultáneamente por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social. La competencia y procedimiento para su resolución son los señalados en el apartado 2 de este artículo. Las sanciones por infracciones propuestas en dichas actas de infracción se reducirán automáticamente al 50 por 100 de su cuantía, si el infractor diese su conformidad a la liquidación practicada ingresando su importe en el plazo señalado en el apartado 3. Esta reducción automática sólo podrá aplicarse en el supuesto de que la cuantía de la liquidación supere la de la sanción propuesta inicialmente”.

¹³¹⁹ Cfr. art. 31,3 LGSS., al que se remite el art. 31,4 LGSS. ya señalado.

¹³²⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 75, nota al pie n°. 200; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 684, nota al pie n°. 1173; y El Mismo, *Sobre el concepto de regularización...* cit., p. 199, nota al pie n°. 45.

proporciona criterios firmes para solventar los distintos problemas que pueden suscitarse.

Sentando lo anterior, con carácter previo al análisis del elemento del *pago* debemos efectuar dos precisiones que consideramos relevantes para la interpretación de este requisito. En primer lugar, debe recordarse que este extremo normativo resulta fundamentado, a nuestro juicio, en criterios eminentemente político – fiscales o recaudatorios, sin que del mismo pueda preconizarse una exégesis jurídico – penal (opinión que mantuvimos en el Capítulo III de esta investigación). Con el ingreso de lo adeudado no se está compensando en forma alguna el desvalor del hecho, que ya quedó neutralizado por completo con el reconocimiento de la deuda. Y en segundo término, como ya expusimos al inicio del presente capítulo, debe considerarse que el pago exigido en el art. 307,3 CP. se refiere exclusivamente a la cuantía de la deuda defraudada inicialmente, más no a los posibles recargos e intereses que se devenguen según la normativa administrativa, pues éstos son consecuencia de la deuda ya existente y no parte de la misma (sin perjuicio de que dichos intereses y recargos resulten posteriormente exigibles por la Administración). Efectuadas ambas precisiones, a continuación se analizarán distintas cuestiones que pueden suscitarse en relación con el segundo requisito positivo de la regularización: el pago de la deuda.

4.1. El plazo para el pago: momento de su realización.

Tarea primordial, poco clarificada y actualmente exenta de consenso, consiste en delimitar el instante hasta el cual puede hacerse efectivo el pago de la deuda de cotización una vez ésta es reconocida. Dada la imposibilidad de extrapolar lo dispuesto en el art. 31,4 LGSS. al elemento del pago en la regularización penal, por las razones aducidas en la introducción a este apartado, la doctrina mantiene distintas líneas interpretativas sobre esta cuestión.

Por una parte, se ha interpretado que el pago de la deuda puede hacerse efectivo en cualquier momento siempre que se produzca con anterioridad al surgimiento de alguna de las circunstancias de bloqueo previstas en el art. 307,3 CP¹³²¹. La literalidad del

¹³²¹ Tesis defendida por: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 201. Misma opinión parece desprenderse de lo expuesto por: SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos /

precepto avalaría lo anterior toda vez que la cláusula exige, asépticamente, que se reconozca y se pague antes del surgimiento de alguna de las causas de cierre previstas. Según esta primera interpretación el pago podría efectuarse de forma simultánea al reconocimiento de la deuda, siendo también admisible el pago ejecutado con posterioridad a la presentación de dicho reconocimiento¹³²². Del lado crítico, se ha objetado que esta tesis peca de excesiva laxitud: con la misma se podría complicar la valoración sobre la presencia de una verdadera regularización. Además, esta interpretación parece obviar que, de *lege data*, para acceder a la anulación de pena no basta con el mero reconocimiento de la deuda sino que, además, es necesario el abono de la misma¹³²³.

Según nuestro parecer, la asunción de esta primera tesis conduce a una situación cuanto menos extraña, pues sitúa a la regularización en una especie de “limbo” en tanto el sujeto que reconozca su deuda se decida a integrar su importe, o en tanto no se produzca alguna circunstancia de bloqueo (por ejemplo, la interposición de querrela o denuncia por el Fiscal o el abogado de la Seguridad Social). Esta última posibilidad abre la puerta a una situación indeseable por peligrosa: se facilita el acuerdo y el compadreo entre el sujeto que ha reconocido su deuda y cualquiera de los agentes de los que depende el bloqueo de la regularización, especialmente la Administración, que pueden convenir con el aquél interrumpir o no la operatividad de la regularización (en este caso, el pago) con absoluta libertad, toda vez que el infractor ya ha reconocido su deuda. Este proceso de negociación hace que la norma penal se vea indefectiblemente instrumentalizada en beneficio de otros intereses (lo que, por otra parte, no debería resultar sorprendente dada la fundamentación eminentemente político – fiscal de este requisito). De establecerse como plazo el señalado por esta doctrina, toda vez que el sujeto ya ha reconocido su deuda y por tanto ésta ha salido a la luz y es conocida por terceros, la operatividad de la regularización deja de estar *totalmente* en manos de éste (quedando subsistente tan sólo la posibilidad de pagar cuanto antes) y pasa a depender, en gran medida, de la decisión de terceros sujetos que, conociendo ya de la existencia de

Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho Penal, parte especial III. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico... cit.*, p. 123, cuando el autor analiza el momento en que debe producirse la regularización (admitida esta por éste, antes de la reforma de 2012, como comprensiva del pago de la deuda), limitándolo simplemente a que no se produzca ninguna causa de bloqueo.

¹³²² MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 201.

¹³²³ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 76.

la deuda de cotización, podrán decidir libremente si ponen en marcha con su actuación alguna de las causas de bloqueo. Por ello tiene razón BRANDARIZ GARCÍA cuando alerta que esta teoría “podría complicar la valoración sobre la presencia de una verdadera regularización”¹³²⁴. En la práctica, además, lo anterior posibilitaría la existencia de plazos muy diversos para el pago, que podrán variar dependiendo del sujeto, con la innegable carga de desigualdad e inseguridad jurídica que acompaña a esta situación. Por último, también desde una perspectiva práctica, debe alertarse de la posibilidad de que con la asunción de esta tesis la regularización finalmente se convierta de facto en una *confesión de culpabilidad* del sujeto que, aún habiendo reparado el daño causado con la defraudación (reparación producida con el reconocimiento de deuda, como defendemos) finalmente será objeto de sanción penal en tanto no pueda hacer efectivo el pago de lo adeudado y surja una determinada causa de bloqueo.

Por otra parte, como segunda opción interpretativa algún autor se ha mostrado reticente a fijar un plazo inmutable para el pago de la deuda, haciendo énfasis en la necesaria flexibilización de este requisito, lo que resultaría beneficioso tanto para la Seguridad Social como para el propio sujeto regularizador: para la primera, porque con esta interpretación se permitiría a la TGSS. la determinación de las cantidades adeudadas con mayor exactitud; para el sujeto infractor, porque sólo así podría dar cumplimiento a este requisito en atención a sus posibilidades patrimoniales. De este modo, se dice, una exégesis elástica del elemento del pago permitiría a la Administración ofrecer un plazo adecuado a las circunstancias económicas del infractor (posibilitando, por ejemplo, la solicitud de un préstamo o la agilización de venta de acciones de la empresa para obtener liquidez suficiente con la que dar cumplimiento al pago de la deuda), explicación que, por lo demás, devendría coherente con los principios de justicia y de capacidad económica contributiva que presiden el Ordenamiento fiscal¹³²⁵. Esta tesis, defendida en nuestro país por IGLESIAS RIO, debe verse limitada por la necesidad de que el sujeto infractor disfrute lo menos posible los beneficios ilícitamente obtenidos a consecuencia de su defraudación, impidiendo con ello que se realicen maniobras fraudulentas dirigidas a provocar su propia insolvencia

¹³²⁴ *Ibídem*.

¹³²⁵ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 348; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 82; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, pp. 304 – 305.

(por ejemplo, mediante alzamiento de bienes)¹³²⁶. Para el autor últimamente citado el plazo deberá establecerse por la Administración casuísticamente, atendiendo a múltiples factores entre los que se citan la cuantía de lo obtenido, la gravedad y repercusión del hecho, y la culpabilidad del infractor¹³²⁷. Esta interpretación, a juicio del autor, resulta avalada por el propio Código Penal que en materia de pena de multa exige tener en cuenta la situación económica y familiar del reo (art. 52,5 CP.)¹³²⁸. En síntesis, en palabras de IGLESIAS RÍO, “la determinación del plazo viene informada por la confluencia de criterios, objetivos y subjetivos, fiscales y penales. No es descartable en este punto que las autoridades puedan investigar acerca de la situación económico – financiera y patrimonial real del defraudador; ello permitirá individualizar mejor la extensión del límite temporal”¹³²⁹. A esta tesis se ha objetado que la misma aporta criterios de delimitación muy escasos, otorgando a la Administración un protagonismo en la determinación del plazo que, a la luz del art. 307,3 CP., no le corresponde, resultando además altamente perturbadora en la práctica¹³³⁰. En efecto, con esta teoría, puede seguir manteniéndose el riesgo de compadreo y negociación entre la Administración de la Seguridad Social y el sujeto que regulariza tal y como ocurría con la tesis anteriormente expuesta (ello a pesar de no poderse hablar aquí de desigualdad, toda vez que el criterio para la fijación del plazo de pago implica, al menos teóricamente, tener en consideración las circunstancias individuales del sujeto, lo que de por sí, sin embargo, no excluye la posibilidad de acuerdos de distinto signo entre la TGSS. y el infractor).

Creemos que esta última teoría más que solucionar el problema del momento del plazo tiende a complicarlo, pues no ofrece respuesta sobre lo que ha de ocurrir en aquellos supuestos en que, una vez transcurrido el plazo ofrecido por la Administración,

¹³²⁶ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 347.

¹³²⁷ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 348; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 305.

¹³²⁸ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 349; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 305.

¹³²⁹ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 348 – 349. Posteriormente este autor ha solicitado de *lege ferenda* que sea el propio texto legal el que señale el plazo concreto para efectuar el pago en la regularización: IGLESIAS RÍO, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 831.

¹³³⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 76 – 77.

el sujeto no ha hecho efectivo el pago. En estos casos puede entenderse que quiebra toda posibilidad de regularización, o bien puede considerarse que a partir de ese momento tendrán virtualidad las circunstancias de bloqueo, cuyo surgimiento será el que cierre el paso a la regularización. Pero cualquiera de estas dos posibilidades presenta, a su vez, complicaciones difícilmente salvables: la primera supondría establecer *de facto* una circunstancia de bloqueo añadida, cual es el transcurso del plazo para el pago ofrecido por la Administración, causa que no está prevista en el catálogo del art. 307,3 CP., por lo que ya no se estaría interpretando el Derecho sino inventando el mismo (además, *in malam partem*, puesto que se delimita más allá de la letra de la Ley el ámbito de operatividad de la causa de levantamiento de pena). La segunda solución no ofrece respuesta a lo que deba ocurrir, desde una perspectiva jurídica, con el sujeto que ingresa lo adeudado fuera del plazo otorgado por la Administración pero antes del surgimiento de alguna circunstancia de bloqueo: si se considera que el pago es válido a efectos de levantar la pena no tiene ningún sentido que la Administración establezca *ab initio* un plazo para hacer efectivo el mismo, pues dicho período será siempre indeterminado y su función totalmente superflua (resultando incluso mejor, por más depurada, acudir directamente a la defensa de la primera tesis apuntada *supra*, que afirmaba que el plazo para el pago se prolongaba hasta el surgimiento de cualquiera de las causas de bloqueo). Si se considera que el ingreso no es válido a efectos de levantar la pena, por llevarse a cabo fuera del plazo establecido, entonces surge aquí la misma crítica que en el primero de los casos apuntados: se establece *de facto* una nueva circunstancia de bloqueo, el transcurso del plazo, sin que esta circunstancia esté prevista en la ley (suponiendo ello una práctica prohibida por el principio de legalidad penal). Todo lo anterior sin obviar la innegable carga de inseguridad jurídica que se infiere de la tesis acabada de analizar.

Esta última crítica, esencial a nuestro modo de ver, impide preconizar un plazo para el pago que vaya más allá del momento mismo de presentación de la declaración rectificadora, esto es, del instante del reconocimiento, dada la patente complicación que se produciría al fijarse plazos diferentes, como acabamos de exponer.

Ninguna de las teorías analizadas hasta el momento nos resulta convincente. En ellas, además de revelarse los distintos problemas apuntados, subyace una clara nota de inseguridad jurídica y un subjetivismo poco o nada deseable, que obstaculiza la apreciación de una auténtica regularización. Esta crítica se refuerza aún más si

recordamos que la cláusula del art. 307,3 CP. es una institución formulada en clave eminentemente objetiva, tanto en sus requisitos positivos como en sus elementos negativos.

Por el contrario, resulta más convincente la que aquí denominaremos *teoría de la simultaneidad*, en virtud de la cual el momento del pago debe coincidir necesariamente con el instante mismo en que se presenta el reconocimiento ante la Seguridad Social. Para BRANDARIZ GARCÍA esta tesis resulta la más acertada, pues establece una regla general sobre el momento del pago que permite arbitrar junto a ella aquellas excepciones que resulten procedentes (por ejemplo, en supuestos de insolvencia no – reprochable del sujeto, a los que nos referiremos más adelante)¹³³¹. La interpretación defendida por este sector de la doctrina, además, muestra una clara correspondencia con lo dispuesto en el Ordenamiento jurídico – tributario en el que, ahora sí de forma más precisa, se establece la regla de que el pago extemporáneo de la deuda se deba producir con simultaneidad al momento de presentar la declaración rectificadora¹³³². Pese a la

¹³³¹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 76 – 77; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 84. A juicio del autor la solución propuesta resulta plenamente coherente con la normativa sectorial de Seguridad Social, en que el momento de la presentación de la documentación ante la TGSS. constituye, por regla general, el instante en el cual debe cumplirse con la obligación de cotización en la normativa administrativa. Esta afirmación es realizada por BRANDARIZ GARCÍA con apoyo en el art. 26,1 LGSS., que reza lo siguiente: “los sujetos responsables del cumplimiento de la obligación de cotizar deberán efectuar su *liquidación y pago* con sujeción a las formalidades o por los medios electrónicos, informáticos y telemáticos que reglamentariamente se establezcan, debiendo realizar la transmisión de las respectivas liquidaciones o la presentación de los documentos de cotización dentro de los plazos reglamentarios establecidos [...]”. Debemos apuntar, no obstante, que lo anterior no es del todo exacto: la normativa administrativa establece reglamentariamente una relación de plazos para el ingreso de la deuda en período voluntario, que no tienen que coincidir preceptivamente con el momento de presentación de los documentos de cotización (véanse los artículos 19 LGSS. y 55 y ss. RGR., en que se establecen los distintos plazos para el pago de la deuda declarada, dependiendo de la naturaleza de dicha deuda y del régimen que se trate). Por otro lado, también debemos matizar la idea manifestada por el autor apoyando su argumentación en el hecho de que la interpretación defendida parece la más coherente “con un concepto de regularización que junto a la comunicación de la deuda requiere su ingreso, como comportamiento que debe revelar una significativa disminución de la necesidad de pena”, (misma idea en: El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 684 – 685 (y nota al pie nº. 1174); y El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, pp. 199 – 200 (y nota al pie nº. 46). No podemos compartir este último argumento, toda vez que a nuestro juicio, como venimos defendiendo en Capítulos anteriores de esta investigación, el desvalor del hecho ha quedado ya compensado o reparado con el reconocimiento, completo y veraz, de la deuda de cotización. El requisito del pago se apoya en una exégesis primordialmente político – fiscal que atiende a la consecución de un interés que le es propio a la Administración de la Seguridad Social: la recaudación. Salvo estas matizaciones, no obstante, compartimos que la tesis de la simultaneidad es la más idónea para dar respuesta al interrogante sobre el momento del pago en materia de regularización.

¹³³² Así lo dispone el art. 27,3 LGT. que establece que “cuando los obligados tributarios no *efectúen el ingreso* ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación *al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea*, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior

aquiescencia de la normativa sectorial de Seguridad Social en lo que se refiere al momento de ingreso extemporáneo de la deuda sin requerimiento previo, una comparativa con el Ordenamiento tributario aconseja también la solución que aquí se defiende¹³³³. Acudir a la comparación con un sector tan próximo como el tributario no sólo es posible sino también recomendable, máxime teniendo en cuenta la necesidad de alcanzar una necesaria coherencia interna del conjunto del Ordenamiento Jurídico, una vez proclamada la unicidad de éste por parte de nuestro Tribunal Constitucional¹³³⁴.

En resumen, por las críticas efectuadas a las dos primeras teorías y por las últimas razones apuntadas a favor de la última, consideramos que el momento para efectuar el pago por regularización debe coincidir con el instante en que el sujeto reconoce su deuda ante la Seguridad Social. Siendo ésta la *regla general*, habrán de tomarse en consideración las distintas matizaciones que realizaremos en el apartado siguiente de esta investigación.

4.2. El pago *completo* de la deuda. Posibilidad de aplazamiento y problemática del cumplimiento postergado.

El art. 307,3 CP. configura la regularización exigiendo el cumplimiento de dos requisitos: “el completo reconocimiento y pago de la deuda”. De ello se desprende una exigencia expresa para el elemento del pago: la de que el mismo sea *completo*. Este requisito debe ponerse en relación con el contenido de la deuda generada a consecuencia de la defraudación, pues el pago sólo será completo cuando se haga efectivo respecto de la totalidad de la cantidad inicialmente defraudada. Se exige, por tanto, que se proceda a pagar la deuda completamente, sin que en ningún caso el pago parcial pueda cumplir con este requisito en la regularización y, consecuentemente,

no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación”, por lo que debe entenderse que, por regla general, el momento para el pago coincide con el instante de la rectificación.

¹³³³ Vid. en este sentido: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 167.

¹³³⁴ Vid. en este sentido: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 181.

determine el levantamiento de pena¹³³⁵, opinión también sostenida jurisprudencialmente¹³³⁶.

Al igual que ocurría con el elemento del reconocimiento, también en referencia al pago algunos autores han considerado, no obstante, que los ingresos que sitúen la deuda por debajo del límite de 50.000 euros previstos en el art. 307,3 CP. han de permitir la anulación de la pena; según esta opinión el hecho ya no sería relevante penalmente¹³³⁷. Sin embargo, esta línea interpretativa no resulta en modo alguno coherente con lo estipulado en la cláusula de regularización, que reclama que el pago sea “completo”, lo que constituye una exigencia dimanante del principio de legalidad que no puede pasarse por alto. En palabras de BRANDARIZ GARCÍA “después de la consumación del hecho, lo que resulta relevante es la verificación de una conducta que, en la medida que cumple los requisitos exigidos en el art. 307,3 CP., se haga acreedora de la anulación de pena. Y esa conducta ha de ser de regularización completa”¹³³⁸. La interpretación

¹³³⁵ En este sentido, v. gr.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 84; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 686 y ss.; El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 201; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 85 – 86; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 201; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.* p. 154; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 316; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios... cit.*, p. 450; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 349; FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, pp. 222 – 223; CUGAT MAURI / BAÑERES SANTOS, en Álvarez García (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, Ventura Püschel (coords.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 824; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancr Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria, cit.*, pp. 218 – 219; DEL MORAL GARCÍA, en Martín Espino (coord.), *Delito fiscal y fraude a la Seguridad Social, cit.*, p. 309; y CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, pp. 356 – 357 (si bien, críticamente).

¹³³⁶ Así, v. gr.: STS 192/2006, de 1 de febrero, Sala 2ª, (Tol 856216); y STS 539/2003, de 30 de abril, Sala 2ª, (Tol 276376). Como se afirma en estas resoluciones, ello sin perjuicio de que un ingreso parcial de deuda pueda ser tenido en cuenta por el juez a efectos de determinación de la pena.

¹³³⁷ En este sentido, v. gr.: BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.* p. 93; y SEOANE SPIEGELBERG, en García Novoa / López Díaz (coords.), *El delito de defraudación tributaria, cit.*, p. 106, para quien el hecho ya no constituiría un ilícito penal. También MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 168 – 169 parece admitir la validez de aquellos pagos parciales que sitúan la cuantía de la defraudación por debajo del límite legal estipulado, si bien con la importante particularidad de que este autor exige que ello sea fruto de un “serio esfuerzo” del sujeto que, con su actitud, demuestra una auténtica intención de efectuar el pago. Sin embargo, sobre este particular volvemos más adelante.

¹³³⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 85. No compartimos, sin embargo, que la conclusión anterior resulte también explicable desde la óptica jurídico – penal de la reparación, pues a nuestro juicio el requisito del pago no responde a esta fundamentación, sino a un mero deseo de recaudación por parte de la Seguridad Social. El autor, en referencia a los pagos parciales, considera que “no se trata de conductas que supongan una compensación significativa del

contraria, que entiende que son válidos los pagos parciales que rebajan la cuantía a menos de 50.000 euros, choca con el tenor literal de la norma, por lo que no debe resultar admisible¹³³⁹. Ello con independencia de que el sujeto, mediante estos pagos parciales de deuda, pueda beneficiarse de las atenuantes de los artículos 21,4ª y 21,5ª CP. si así lo aprecia el juzgador¹³⁴⁰. Por tanto, las denominadas *regularizaciones interruptas* no resultarán válidas para acceder al levantamiento de la pena¹³⁴¹.

Se ha acogido aquí la *teoría de la simultaneidad* según la cual el pago de la deuda debe efectuarse en el momento mismo del reconocimiento. También se ha establecido que, por desprenderse del propio art. 307,3 CP., el pago debe ser *completo*. Teniendo esto en cuenta, cabe preguntarse qué ocurre con aquellos supuestos en los que el sujeto reconoce su deuda pero sin embargo no puede, en ese mismo instante y de manera simultánea, efectuar el ingreso completo de las cantidades adeudadas, por encontrarse en una situación de insolvencia no reprochable (real, no fingida ni fraudulenta). Para BRANDARIZ GARCÍA en estos casos es necesario articular una serie de excepciones a la regla general del pago simultáneo¹³⁴². La necesidad de solventar este problema es ineludible si tenemos en cuenta que, caso contrario, se impediría el levantamiento de la pena a quien una vez ha reconocido su deuda no dispone de suficiente liquidez para afrontarla en ese instante, favoreciéndose de este modo a los más poderosos frente a los menos pudientes (en términos económicos), y configurándose una institución próxima a la ya desaparecida “prisión por deudas”¹³⁴³.

desvalor de resultado de modo que pueda hablarse de disminución significativa de la necesidad de pena”. A nuestro modo de ver, esto no resulta predicable en un momento, el del pago, en el que ya se ha producido la reparación del daño mediante el reconocimiento, completo y veraz, de la deuda de cotización. El requisito de que el pago sea *completo* dimana, sin más, del principio de legalidad: el precepto exige que tanto éste como el reconocimiento sean “completos”.

¹³³⁹ Vid.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación...* cit. p. 201. De la misma opinión: MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios...* cit., p. 450.

¹³⁴⁰ En este sentido, v. gr.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 167 y 169; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 86; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 86; El Mismo, *Sobre el concepto de regularización...* cit., p. 201; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 688; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria...* cit., p. 66; y NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p.116.

¹³⁴¹ Denominación utilizada por: SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, cit., p. 368.

¹³⁴² BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 76 y 81.

¹³⁴³ Proscrita por el artículo 11 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Delitos de Nueva York de 19 de Diciembre de 1966, suscrito por España.

(sólo podría anular su pena el sujeto con suficiente capacidad económica para ello, y el motivo de ingreso en prisión sería el no – abono de la deuda, ante supuestos, además, de insolvencia acreditada y no reprochable, máxime teniendo en cuenta que con el reconocimiento ya se ha producido la reparación)¹³⁴⁴. Como apunta SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, el elemento del pago puede entenderse como una exigencia para que el sujeto *compre su libertad*¹³⁴⁵. Para evitar condicionar la penalización del delito a las posibilidades económicas del sujeto resulta imperante hallar una solución adecuada.

Para los defensores de la teoría que identifica en el patrimonio el bien jurídico protegido por el art. 307 CP., y que por tanto concibe a este delito como de resultado (patrimonial, e identificado en los más de 50.000 euros previstos en el precepto), en los casos apuntados habrá de atenderse a los esfuerzos serios y firmes del sujeto tendentes a la realización del pago, lo que permitiría apreciar una compensación suficiente del desvalor del resultado con la consecuente disminución de la necesidad de pena. Esta doctrina entiende que en tal supuesto no habría problema para admitir el levantamiento de pena (lo que sin embargo, obligará al juez a analizar cuidadosamente la veracidad o inveracidad de la insolvencia)¹³⁴⁶. Esta opinión es mantenida por MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, quien considera que las necesidades preventivas de la pena desaparecen cuando el sujeto “ha reparado completamente el desvalor de acción inicial (la declaración de rectificación es completa) y, además, se ha esforzado seriamente en

¹³⁴⁴ Vid. por todos: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 53, donde se recoge este argumento interpretativo que conducía, antes de la reforma de 2012, a desechar el elemento del pago por las desigualdades que conllevaba su exigencia. Defienden esta argumentación, entre otros: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal... cit.* p. 1474; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* p. 107; QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español... cit.* p. 815; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.* p. 154; y LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 1484.

¹³⁴⁵ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* p. 107.

¹³⁴⁶ En este sentido, v. gr.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 168 – 169; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 81 – 82; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 686 – 687; El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, pp. 200 – 201; FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, pp. 222 – 223; e IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 350 – 351. Desde una posición funcionalista, QUERALT JIMÉNEZ considera que “es posible una regularización con pago parcial por imposibilidad acreditada del sujeto de abonar todo el importe de la deuda en el caso de que decida materializar su regularización”, vid.: QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 184; y El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez, (coords.) *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 38. En este último sentido, vid. tb.: SUÁREZ GONZÁLEZ, en Rodríguez Mourullo (dir.), Jorge Barreiro (coord.), *Comentarios al Código Penal, cit.*, p. 879.

reparar también el perjuicio material ocasionado, un perjuicio que, en cualquier caso, ha conseguido disminuir”¹³⁴⁷.

Sin embargo, esta teoría no resulta convincente: si se parte de la existencia de un desvalor de resultado de carácter patrimonial que hay que reparar, éste solo puede compensarse mediante el pago completo de las cantidades adeudadas, y en el momento mismo de presentación de la declaración rectificadora, pues esa actuación de conjunto es la que produciría la entera reparación del hecho. En este sentido MARTÍNEZ LUCAS, defensor de la tesis patrimonialista¹³⁴⁸, rechaza la posibilidad de que los esfuerzos serios del sujeto, en caso de imposibilidad de pago completo de la deuda, puedan permitir la anulación de pena toda vez que “si bien es cierto que se repara por completo el desvalor de la acción con la presentación de una declaración de rectificación completa, sin embargo no hay una compensación total del desvalor del resultado si el perjuicio patrimonial que sufren los sujetos pasivos no se ha restaurado en toda su extensión”. Esto conduce al autor a exigir que en todo caso el abono de la deuda deba ser completo¹³⁴⁹. Compartiendo esta opinión, consideramos que de mantenerse una teoría patrimonialista para el delito de defraudación a la Seguridad Social, defensora de una exégesis jurídico – penal del requisito del pago identificada en la reparación del desvalor de resultado producido por la inicial defraudación, sólo habrán de resultar admisibles los pagos completos de la deuda, sin que pueda afirmarse que los esfuerzos serios del sujeto y el arrepentimiento de éste son ya suficientes para considerar que se ha producido una reparación (lo que, en el fondo, no supone más que un supuesto de *pago parcial* de deuda, no admitido por la cláusula de regularización).

No obstante, desde una óptica funcionalista como la que nosotros defendemos sí es factible hallar solución ante problemas de imposibilidad total o parcial de abono

¹³⁴⁷ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 169. Para este autor, no obstante, “la acreditación ulterior por parte del Juez penal de que el autor se ha esforzado seriamente en satisfacer la deuda tributaria debería bastar *de lege ferenda* para aplicar la causa de supresión de la pena”. Coincidiendo con la opinión de este autor: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 223.

¹³⁴⁸ Vid.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación...* cit. pp. 51 – 52; y El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., pp. 516 – 517. Debe matizarse, sin embargo, que según la concepción del autor nos encontramos ante un delito pluriofensivo, en que se protege el patrimonio de forma inmediata, y el orden social económico de forma mediata. La opinión de este autor señalando como bien jurídico inmediatamente protegido el patrimonio permite clasificar al mismo como patrimonialista (vid. supra, Capítulo I de esta investigación).

¹³⁴⁹ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación...* cit. p. 202.

efectivo de la deuda en el momento mismo del reconocimiento. Según la tesis por nosotros mantenida (véanse Capítulos I y III de este trabajo) el desvalor del hecho ya se ha compensado o reparado cuando el sujeto ha *reconocido* su deuda, de forma veraz y completa, por lo que en este caso no resulta procedente, ni necesario, acudir a contrastar el esfuerzo para el pago desplegado por el sujeto, ni tampoco es posible afirmar que atendido este esfuerzo pueda deducirse una menor necesidad de pena, pues ésta ya ha sido confirmada con el pleno reconocimiento. Como defendemos, el requisito del pago resulta explicable en atención a intereses primordialmente político – fiscales o recaudatorios, que persiguen en exclusiva la adquisición de recursos por parte de la Seguridad Social, sin que este extremo de la cláusula resulte explicable penalmente. Esta fundamentación recaudacionista del extremo relativo al *pago* puede proporcionar algún tipo de auxilio a la hora de articular un medio de solución ante aquellos casos de imposibilidad del sujeto para hacer efectivo el ingreso de la deuda de forma simultánea al reconocimiento. En efecto, si el fundamento que inspira este requisito es de tipo recaudatorio, no existe problema alguno en acudir a la normativa sectorial de la Seguridad Social para examinar qué mecanismos contempla ésta para solucionar este problema, pues la aplicación de tales instrumentos seguirá resultando favorable al interés perseguido por el requisito del pago: hacer efectivo el cobro de la deuda, esto es, la recaudación. Y la Seguridad Social sí ha dado solución al problema que es objeto de análisis, solución que pasa por la institución del *aplazamiento de pago*¹³⁵⁰. Esta fórmula permite fraccionar el pago de la deuda con sujeción a las diversas garantías que se establecen en la normativa de desarrollo. Su adopción, creemos, es suficiente para tener por cumplido el requisito del pago¹³⁵¹. El reconocimiento de esta posibilidad impide

¹³⁵⁰ Admiten esta solución, entre otros: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública*, cit., p. 93; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 82; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 86; y El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 200; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 167; y NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 116.

¹³⁵¹ Vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 82; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 86; y El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 200, para quien, admitiendo que los serios esfuerzos del sujeto por hacer efectivo el pago completo de la deuda son ya suficientes para anular la pena, considera que tienen cabida los supuestos de aplazamiento de pago, que a su juicio resultan plenamente admisibles para dar cumplimiento a este requisito. También adopta esta solución: NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., pp. 114 – 116, si bien limitando este mecanismo a la primera modalidad de defraudación. Por su parte IGLESIAS RÍO, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda*

llegar a situaciones tan problemáticas y cuestionables como las que se derivarían de la exigencia de un abono íntegro para quien se encuentra en situación de insolvencia irreproachable, lo que confrontaría con el principio de *inexigibilidad* en Derecho Penal comulgando de modo más cercano con la llamada “prisión por deudas”, como se expuso¹³⁵² (máxime en una situación de crisis económica en la que las empresas tienen menos solvencia y tienden, cada vez más, a solicitar aplazamientos a la Seguridad Social, como demuestran los datos¹³⁵³).

Pública y la Seguridad Social, cit., p. 831, considera conveniente que se incluya en el precepto alguna referencia a la posibilidad, y en su caso a la puesta en marcha, de este mecanismo.

¹³⁵² Como apunta APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 58, en supuestos de imposibilidad de ingreso total de la deuda, por carencia de medios, no puede existir problema alguno para acceder al levantamiento de la pena toda vez que el sujeto ya ha rectificado su situación ante la Administración, poniendo de manifiesto su voluntad de no engañar y de cumplir con sus obligaciones, “lo que únicamente no puede hacer por carecer de medios”. Vid. tb.: CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 61.

¹³⁵³ Datos sobre número de aplazamientos concedidos por la Seguridad Social e importe total correspondiente a los mismos, años 2000 – 2012 (Fuente: Tesorería General de la Seguridad Social):

AÑO	NÚMERO DE APLAZAMIENTOS	IMPORTE TOTAL DE LOS APLAZAMIENTOS
2000	28.794	547.307.941 €
2001	26.658	541.520.380 €
2002	24.990	545.235.039 €
2003	24.473	663.900.274 €
2004	31.006	644.448.715 €
2005	35.830	693.761.282 €
2006	48.762	1.050.235.125 €
2007	51.285	762.530.149 €
2008	59.518	988.438.910 €
2009	91.713	1.755.562.391 €
2010	103.544	1.714.974.054 €
2011	103.968	1.935.578.949 €
2012	104.392	2.290.884.276 €

En coherencia con el fundamento y finalidad del elemento del pago que defendemos, el aplazamiento resulta ya suficiente para solventar el problema de imposibilidad simultánea de abono de la deuda, siendo innecesario acudir a otros mecanismos como, por ejemplo, la figura del estado de necesidad exculpante o justificante, del art. 20,5º CP., ponderando de un lado el deber del pago exigido por la norma, y de otro la imposibilidad de hacer efectivo el ingreso por parte del autor, fórmula analizada por IGLESIAS RÍO como posible solución ante estos casos¹³⁵⁴. Transitar por este último camino más bien genera mayores dificultades en la búsqueda de una solución eficaz ante estos supuestos de insolvencia; primero, porque resulta dudoso que una causa de justificación, o en su caso de exculpación, pueda jugar algún papel en los comportamientos que, como la regularización, son ejecutados con posterioridad al delito ya consumado, en que ya han sido afirmadas la antijuridicidad y la culpabilidad del hecho; y segundo, porque caso de tener alguna virtualidad la circunstancia del art. 20,5º CP. sería complicado apreciar la concurrencia del requisito de la *necesidad* en supuestos de insolvencia: no será *necesario* incumplir con el deber del pago toda vez que normalmente existirán medios menos lesivos para evitar la vulneración de este requisito (por ejemplo, solicitar un préstamo, o directamente, como aquí se mantiene, acceder al pago fraccionado de la deuda)¹³⁵⁵. Más aún teniendo en cuenta que la jurisprudencia tradicionalmente ha desvirtuado toda pretensión de defensa por la vía del estado de necesidad en supuestos de fraudes a la Hacienda Pública o la Seguridad Social¹³⁵⁶.

¹³⁵⁴ Cfr. en este sentido: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 350; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 82; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.* p. 305, quien también, desde el punto de vista crítico, rechaza que la solución ante supuestos de imposibilidad de pago pase por la apreciación de un “estado de necesidad”.

¹³⁵⁵ Sobre el elemento de la *necesidad* en la cláusula del art. 20,5º CP., Cfr.: BALDÓ LAVILLA, F.: *Estado de necesidad y legítima defensa*, Ed. Bosch, Barcelona, 1994, p. 151. El autor pone de manifiesto la solución que hemos recogido: en caso de existir múltiples alternativas debe optarse por la menos lesiva, que habrá de considerarse como “necesaria”, sin que las opciones más dañosas merezcan tal calificativo, en virtud del principio de subsidiariedad.

¹³⁵⁶ Vid.: STAP de Almería 213/2004, de 17 de noviembre (Tol 555612), que ante un supuesto en que se alegó estado de necesidad como causa del fraude, con objeto de no cerrar la empresa y poder satisfacer el salario de los trabajadores, en su FD. 4º señala que “difícil encaje puede tener esta eximente en el delito contra la Seguridad Social debido al carácter supraindividual del bien jurídico protegido, que ha de primar sobre los intereses particulares”, añadiendo que “no es posible montar el conflicto o colisión de derechos o bienes en que se asienta el estado de necesidad que sugiere el recurrente”. Con apoyo en resoluciones anteriores del Tribunal Supremo (así: STS de 9 de marzo de 1993, y STS de 3 de diciembre de 1991), concluye esta sentencia que “aunque no es incompatible el estado de necesidad con el delito fiscal [...] es difícil apreciar urgencia y necesidad en las situaciones de crisis empresarial, dificultades de tesorería o

Debemos diferenciar entre “*ingreso efectivo*” de las cantidades defraudadas que conforman la deuda y “*pago de la deuda*”, distinción que tiende a ser obviada en el seno de la doctrina. El Código Penal, en el art. 307,3, no diferencia entre los tipos de pago sino que se limita a exigir que el mismo sea *completo*. Como han señalado tras la reforma de 2012 SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, “no hay razones para identificar pago con ingreso de la deuda [...], puesto que no son lo mismo”¹³⁵⁷. En materia de Seguridad Social no sólo resulta válido el abono o ingreso efectivo de las cuantías como medio de pago, sino también el mecanismo del aplazamiento. La puesta en marcha de este mecanismo tiene el efecto de considerar al sujeto al corriente de sus obligaciones de cotización, tal como se desprende del art. 31,3 RGR.¹³⁵⁸ Como señala la doctrina laboralista y de Seguridad Social, en materia de cotización la exigencia de pago de la deuda puede satisfacerse bien de una sola vez, con el abono efectivo de las cantidades, bien mediante el ingreso de cantidades parciales entregadas a cuenta del pago de la misma¹³⁵⁹. Esto conduce a entender que la institución del aplazamiento, a los efectos que aquí interesan, constituye una forma más de *pagar* la deuda¹³⁶⁰. Cuando el sujeto reconoce su situación ante la Seguridad Social y solicita de ésta un aplazamiento podrá decirse que ya existe un *pago completo* de la deuda. Este pago no deja de ser asimismo simultáneo: es en el momento de la presentación de la declaración cuando el sujeto solicita el aplazamiento ante la Seguridad Social.

El aplazamiento constituye un acto administrativo rogado, que debe ser solicitado por el propio interesado, sin que sea posible una concesión de oficio por parte

precaria situación financiera, porque tales situaciones son resultado de factores antecedentes que atraen paulatinamente el déficit y desequilibrio económico; no consta haberse agotado las posibilidades de financiación externa, ni la de obtener de la Hacienda moratorias o fraccionamientos de pago, ni que todos los intereses anudados a la subsistencia de la empresa dependieran sustancial y principalmente de los impuestos evadidos, lo que inclina a negar la existencia de una situación de necesidad justificante o exculpatoria”.

¹³⁵⁷ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 3.

¹³⁵⁸ En este artículo se establece que la concesión del aplazamiento “dará lugar, en relación con las deudas aplazadas, a la suspensión del procedimiento recaudatorio y a que el deudor sea considerado al corriente de sus obligaciones con la Seguridad Social”.

¹³⁵⁹ Vid.: VÍLCHEZ PORRAS, en Gorelli Hernández / Vílchez Porras / Álvarez Alcolea, et. al., *La cotización y su recaudación, cit.*, p. 141. Esto encuentra apoyo en el art. 19 RGR.

¹³⁶⁰ Vid., en relación con la cláusula de regularización en el delito fiscal: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 3, quienes apuestan por el mecanismo del aplazamiento y fraccionamiento como medio de pago.

de la propia Seguridad Social¹³⁶¹. Como señala VÍLCHEZ PORRAS, pueden ser objeto de aplazamiento tanto las deudas por cuotas como aquellas otras deudas cuyo objeto no esté constituido por recursos que ostenten esta naturaleza jurídica. La legislación sectorial establece un período máximo de aplazamiento que no deberá superar, salvo prórroga extraordinaria, los cinco años. Para hacer posible el aplazamiento el sujeto debe aportar garantía suficiente de pago¹³⁶². Como advierte este autor, el aplazamiento da lugar a que el deudor “en tanto cumpla las condiciones del aplazamiento, sea considerado al corriente de sus obligaciones con la Seguridad Social”¹³⁶³.

Sin embargo debe tenerse en cuenta que no existe una absoluta libertad para el aplazamiento, que cuenta con un conjunto de requisitos y se supedita al cumplimiento de determinadas condiciones establecidas en los artículos 20 LGSS. y 31 a 36 RGR. Entre esos requisitos pueden destacarse los siguientes: el aplazamiento no puede comprender cuotas correspondientes a la aportación de los trabajadores y a las contingencias de accidente de trabajo y enfermedad social, que en todo caso requieren de un abono íntegro y efectivo en el momento de presentar la declaración; el aplazamiento genera unos determinados intereses que deberán ser posteriormente abonados; para acceder al aplazamiento debe prestarse *garantía suficiente* que asegure el pago de lo adeudado, según se dispone en el art. 33 RGR.; el sujeto debe solicitar el aplazamiento siguiendo los pasos dispuestos en el art. 35 RGR; por último, los órganos competentes para la resolución sobre el aplazamiento se recogen, en función de la cuantía de la deuda a aplazar y del territorio concreto, en la Resolución de 16 de julio de 2004, de la Tesorería General de la Seguridad Social sobre determinación de funciones en materia de aplazamientos de pago de deudas, reintegros de prestaciones indebidamente percibidas, compensación, desistimiento, convenios o acuerdos en

¹³⁶¹ MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: “Los aplazamientos en el nuevo Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social”, en *Revista Actualidad Laboral*, nº. 17, octubre de 2005, p. 2.

¹³⁶² VÍLCHEZ PORRAS, en Gorelli Hernández / Vílchez Porras / Álvarez Alcolea, et. al., *La cotización y su recaudación*, cit., p. 141. Lo expuesto por este autor constituye, en síntesis, la regulación del aplazamiento que se desprende de los artículos 20 LGSS. y 31 a 36 RGR., preceptos que recogen los requisitos y condiciones para poder aplicar este mecanismo.

¹³⁶³ VÍLCHEZ PORRAS, en Gorelli Hernández / Vílchez Porras / Álvarez Alcolea, et. al., *La cotización y su recaudación*, cit., p. 141.

procedimientos concursales y anuncios de subastas en Boletines Oficiales (BOE.nº. 196, 14 de agosto de 2004)¹³⁶⁴.

Una vez hemos analizado la virtualidad de la institución del aplazamiento como medio de pago a efectos de la regularización del art. 307,3 CP., y una vez se ha considerado a la misma como instrumento capaz de solventar los problemas derivados ante supuestos de insolvencia no reprochable, debemos efectuar ahora ciertas matizaciones.

Consideramos que la solicitud de aplazamiento por parte del sujeto, con el aporte de garantía suficiente para el pago (requisito exigido por la Ley, art. 33 RGR.¹³⁶⁵), constituye ya un compromiso para el ingreso de la deuda que permite entender cumplido el requisito del *pago* exigido por el art. 307,3 CP. en supuestos de insolvencia no reprochable. Cuando el sujeto regularizador procede a reconocer completamente su deuda y solicita un aplazamiento acompañado de garantía suficiente, creemos que ya puede acceder al levantamiento de pena por regularización, sin que el cumplimiento del requisito del pago deba condicionarse a la existencia de una resolución por parte de la Administración de la Seguridad Social concediendo, de manera expresa, el aplazamiento. Y ello por varios motivos:

En primer lugar, haciéndose depender el cumplimiento del requisito del pago de la *concesión* de un aplazamiento por parte de la Seguridad Social nos encontramos con una situación sumamente peligrosa en la que se subjetiviza de manera indeseable la institución, dejándose en manos de un tercero, funcionario competente, el levantamiento o no de la pena por delito de defraudación. Cuando nos aproximamos al mecanismo del aplazamiento advertimos una nota característica del mismo que no puede desconocerse: la *discrecionalidad* administrativa para su concesión¹³⁶⁶. Esta particularidad dimana del

¹³⁶⁴ Para mayor abundamiento sobre el proceso de aplazamiento ante la Seguridad Social, vid.: MARTÍNEZ LUCAS, *Los aplazamientos...*, cit., pp. 2 y ss.

¹³⁶⁵ Dice el art. 33 RGR. en su apartado primero: “el cumplimiento del aplazamiento deberá asegurarse mediante garantía suficiente para cubrir el importe principal de la deuda, recargos, intereses y costas, salvo las excepciones previstas en este Reglamento”.

¹³⁶⁶ Vid.: CORDÓN MORENO, F.: “El control judicial del uso por la Administración de sus facultades discrecionales”, en *Revista Jurídica de Castilla y León*, nº. 1, septiembre de 2003, p. 147. El autor hace hincapié en la diferencia existente entre *discrecionalidad* y *arbitrariedad*. Explicando lo anterior, CORDÓN MORENO se apoya en lo dispuesto por la STS de 28 de febrero de 1989 (Westlaw Aranzadi, RJ 1158) que señalaba lo siguiente: “la discrecionalidad no existe al margen de la ley, sino justamente en virtud de la ley (que le proporciona cobertura) y en la medida en que la ley lo haya dispuesto, y la revisión jurisdiccional de los actos discrecionales está impuesta por el principio según el cual la potestad

art. 31 RGR., en el que puede leerse lo siguiente: “los órganos de la Tesorería General de la Seguridad Social, conforme al reparto de competencias que lleve a cabo su Director General, *podrán conceder aplazamientos* para el pago de deudas con la Seguridad Social, a solicitud de los sujetos responsables del pago, cuando la situación económico-financiera y demás circunstancias concurrentes, *discrecionalmente apreciadas por el órgano competente* para resolver, les impida efectuar el ingreso de sus débitos en los plazos y términos establecidos con carácter general en este reglamento”. Como señala MARTÍNEZ LUCAS “la concesión de los aplazamientos constituye una potestad discrecional pues la norma jurídica no regula todas las condiciones de ejercicio de esta potestad, de modo que la TGSS no se limita a constatar el supuesto de hecho legalmente definido”¹³⁶⁷. También CUBAS MORALES entiende que cualquier empresa “puede *intentar* la vía del aplazamiento para solucionar el problema de su deuda con la Seguridad Social”¹³⁶⁸. Dada esa nota de discrecionalidad, identificando el cumplimiento del requisito del *pago* exigido por la norma en la *concesión* del aplazamiento por parte de la Seguridad Social se estaría dejando en manos del funcionario de turno la aplicación o no aplicación de la causa de levantamiento de la pena por regularización. De esta forma, el levantamiento de la pena ya no dependería de la voluntad ni de la actuación del regularizador. Y, en coherencia con lo que venimos defendiendo páginas atrás en esta investigación, no resulta en modo alguno deseable esta subjetivización de la norma, que dejaría al albur de un hecho ajeno, dependiente de la voluntad de un tercero (ya no del sujeto regularizador) la punibilidad o impunidad del delito de defraudación.

de la Administración no es omnímoda, sino que está condicionada en todo caso por la norma general imperativa del cumplimiento de sus fines, al servicio del bien común y del respeto al Ordenamiento Jurídico, ya que nunca es permitido, y menos en el terreno del Derecho, confundir la discrecionalidad con lo arbitrario, y para ello, esta jurisdicción, al enjuiciar actos dictados en el ejercicio de la facultad administrativa calificada por la discrecionalidad, no cabe detenerse en la periferia de dichos actos, entendiendo por tal las cuestiones relativas a la competencia y al procedimiento, sino que hay que atenerse en la entraña de los expresados actos, penetrando en la forma de ejercitarse la discrecionalidad, a través del control de los hechos sobre los que se mueve así como también sobre su uso proporcional y racional” (vid.: Mismo Autor, ob. cit., p. 149).

¹³⁶⁷ MARTÍNEZ LUCAS, *Los aplazamientos... cit.*, p. 2.

¹³⁶⁸ CUBAS MORALES, A.: “El aplazamiento y el fraccionamiento en el pago de las deudas con la Seguridad Social”, en *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº. 16, año 1994, p. 54. A pesar de todo, en opinión de este autor, “la regulación de los aplazamientos ha ido evolucionando a lo largo del tiempo con absoluta fidelidad a dos tendencias: a una cada vez más prolija normativización y a un cada vez más acusado ablandamiento de los requisitos para la concesión”. No obstante, como añade el autor, “pese a que lo negociable va reduciéndose a cada nueva regulación del aplazamiento, el margen continúa siendo amplio” (p. 56).

En segundo lugar, pero imbricado con el motivo anterior, si se hiciese depender el cumplimiento del requisito del pago de un acto administrativo posterior nos encontraríamos ante una situación sumamente compleja, pues no podrían desconocerse los distintos trámites administrativos previstos por la legislación sectorial para el supuesto de aplazamiento con la Seguridad Social. En concreto debiera tomarse en consideración el art. 35,4 RGR., que señala que la Administración cuenta con un plazo máximo de tres meses desde la fecha de registro de la solicitud para resolver sobre la concesión del aplazamiento¹³⁶⁹, período durante el cual la TGSS. deberá recabar todos los datos necesarios sobre la situación económica del sujeto en aras a decidir sobre la concesión o no del aplazamiento, tal cual autoriza el art. 35,2 RGR¹³⁷⁰. Durante el transcurso temporal de estos tres meses la institución de la regularización pudiera llegar a convertirse en una especie de “causa de suspensión provisional de la pena”, en tanto no existiese resolución por parte de la Administración. En este período no se sabría si la deuda debiera considerarse *pagada* o no, como tampoco se conocería qué operatividad debieran tener las causas de bloqueo si se produjesen durante este tiempo. La inseguridad jurídica que suscita esta situación es, por tanto, patente, y por ello también rechazable.

Ya en tercer y último lugar, no sólo es posible, sino también acertado, interpretar que cuando el sujeto ha reconocido su deuda y solicita un aplazamiento acompañado de garantía suficiente de pago, debe tenerse por *pagada* la deuda a los efectos del art. 307,3 CP. pues, como defendimos *supra*, el aplazamiento constituye una forma más de *pago* (al lado del ingreso efectivo). Por lo demás, la interpretación que defendemos es coherente con las razones que sostienen la exigencia de *pago* en la norma penal: hacer efectiva la recaudación por parte de la Seguridad Social, finalidad que se alcanza no sólo con el ingreso efectivo sino también con el compromiso de abono de la deuda o, en materia de Seguridad Social, con el aplazamiento.

¹³⁶⁹ Reza el art. 35,4 RGR.: “la resolución por la que se resuelva la solicitud de aplazamiento deberá ser dictada en el plazo máximo de tres meses, contados a partir de la fecha de entrada en el registro del órgano competente para su tramitación. Transcurrido dicho plazo sin que haya recaído resolución expresa, podrá entenderse desestimada la solicitud. En dicha resolución deberá indicarse la cuantía total y el período de la deuda aplazada, la duración y vencimientos del aplazamiento, así como los plazos para la constitución de las garantías y cumplimiento de las demás condiciones que se establezcan, extremos que, en atención a las circunstancias concurrentes, podrán diferir de los solicitados”.

¹³⁷⁰ Dice el art. 35,2 RGR.: “la Tesorería General de la Seguridad Social podrá recabar del solicitante cuanta documentación considere necesaria para acreditar la situación económico-financiera y demás circunstancias que hubieran sido alegadas en la solicitud y, en general, cuantos informes y actuaciones estime convenientes para adoptar la resolución”

Por parte de la doctrina italiana se ha propuesto una solución alternativa ante estos supuestos de insolvencia no causada ni provocada por el deudor, con objeto de evitar posibles discriminaciones al albur de las diferentes posibilidades económicas de los sujetos que quieren regularizar su situación. En este sistema, para aplicar la anulación de la pena es necesario que el sujeto manifieste su voluntad de regularizar, comunicando el fraude a la Administración, quien deberá autorizar al mismo para el pago en un plazo determinado, sin que sea necesario constatar el efectivo ingreso por parte de aquel para proceder a levantar la pena. El dinero seguirá siendo debido, mas no podrá ser ya reclamado penalmente, sino solo en vía administrativa, por el INPS¹³⁷¹.

Resta responder al interrogante de lo que deba ocurrir en aquellos supuestos en que el sujeto, una vez accede al aplazamiento de deuda, incumple con posterioridad alguna de las condiciones impuestas por la Administración (por ejemplo porque no se ingresa una determinada cantidad diferida o parcelada en el plazo fijado a tal efecto). FENELLÓS PUIGCERVER ha considerado que en este caso debe revocarse la anulación de pena inicialmente aplicada¹³⁷². No podemos compartir esta opinión: si, como se ha expuesto, la cláusula de regularización en el Código Penal no distingue entre el concreto tipo de pago, y el aplazamiento puede considerarse como forma de cumplimiento de este requisito, entonces cuando se accede al aplazamiento ya se ha dado cobertura al segundo de los requisitos positivos de la regularización: el pago. El incumplimiento posterior de cualquiera de las condiciones impuestas o de los pagos postergados será relevante a efectos administrativos, más no penales, pues ya habrá operado el levantamiento de la pena. Los artículos 20,6 y 7 LGSS. y 36 RGR. indican que procederá la apertura del procedimiento de apremio en aquellos supuestos de incumplimiento de las condiciones de aplazamiento. Nada más podrá ocurrir en sede penal, donde la pena ya ha sido anulada con dicho aplazamiento. De admitirse una revocación del levantamiento de pena ante estos casos se llegaría, además, a una situación sumamente extraña, configurándose la institución de la regularización como una especie de “causa de suspensión condicional de la ejecución de la pena”, y manteniéndose una situación de pendencia de la pena poco o nada deseable desde la

¹³⁷¹ Vid. Ampliamente: INTORCIA, M., MORRONE, A.: “Omissioni contributive e sanzioni”, en Fonzo, F., Pandolfo, A., Sgroi, A. (coords.), *La contribuzione previdenziale*, Ed. Giuffrè, Milano, 2008, pp. 348 – 349.

¹³⁷² FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 60.

óptica de la seguridad jurídica¹³⁷³. En definitiva, como expone BRANDARIZ GARCÍA, “el ulterior cumplimiento o vulneración de las condiciones del pago fraccionado o aplazado de la deuda constituye una circunstancia ajena a la decisión del tribunal penal y que, en su caso, determinará la puesta en marcha de los mecanismos de recaudación con que cuenta la Administración de la Seguridad Social”¹³⁷⁴.

4.3. La forma y el lugar del pago.

Al igual que ocurría con el requisito del *reconocimiento* de la deuda, también el extremo relativo al *pago* se ve recubierto de un innegable espectro antiformalista: el art. 307,3 CP. nada dice sobre la concreta forma de hacer efectivo el pago de la deuda. De igual modo, como venimos apuntando, la normativa administrativa silencia cualquier referencia de forma respecto del pago extemporáneo de la deuda sin requerimiento previo. Como advierte IGLESIAS RÍO “existe amplia libertad en la forma o el modo de efectuar el pago del que se sirve para alcanzar la impunidad”, por lo que según este autor no existe impedimento para admitir el pago efectuado al contado, por transferencia, por giro o incluso mediante mecanismos compensatorios¹³⁷⁵. Compartiendo esta afirmación debemos matizar, no obstante, que en el ámbito de la Seguridad Social la legislación sectorial sólo permite la compensación por las prestaciones abonadas como consecuencia de colaboración obligatoria en el caso de que se hayan presentado los documentos de cotización dentro del plazo establecido reglamentariamente, circunstancia que no se da en el caso de la regularización, pues la misma opera tras una defraudación ya existente (por tanto, fuera de plazo)¹³⁷⁶. Esta última regla se establece con carácter específico en los arts. 26,2 LGSS¹³⁷⁷. y 60,1

¹³⁷³ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 83 – 84; y El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 200, nota al pie nº. 52.

¹³⁷⁴ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 84; y El Mismo, *Sobre el concepto de regularización... cit.*, p. 200, nota al pie nº. 52.

¹³⁷⁵ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 349.

¹³⁷⁶ Realiza esta advertencia: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 81, nota al pie nº. 223.

¹³⁷⁷ Dice el art. 26,2 LGSS.: “la transmisión de las liquidaciones o la presentación de los documentos de cotización en plazo reglamentario permitirá a los sujetos responsables compensar su crédito por las prestaciones abonadas como consecuencia de su colaboración obligatoria con la Seguridad Social y su deuda por las cuotas debidas en el mismo período a que se refieren los documentos de cotización o las liquidaciones transmitidas, cualquiera que sea el momento del pago de tales cuotas. Fuera del supuesto regulado en este número, los sujetos responsables del pago de cuotas no podrán compensar sus créditos

RGR¹³⁷⁸. Salvando esta última excepción, los restantes mecanismos de pago que han sido apuntados no parecen plantear problemas en cuanto a su admisibilidad. De cualquier forma, el RGR. indica también muy variados medios de pago: en efectivo, cheque, transferencia, domiciliación, etc., (lo que se establece en los artículos 21 a 24 del Reglamento apuntado).

El art. 58 RGR. recoge determinados requisitos de forma para proceder al pago de la deuda, pero esta norma se refiere sólo al ingreso *en período voluntario de cotización*, esto es, opera en un plano totalmente distinto a la regularización¹³⁷⁹. No hay problema en reconocer que las formalidades previstas en este precepto constituyen el modo más idóneo de proceder al ingreso de la deuda (al igual que el modo más recomendable de reconocer la deuda frente a la Seguridad Social era la utilización de los formularios oficiales de cotización previstos por la legislación administrativa para la declaración en período voluntario). Ello propicia mayor seguridad jurídica y ventajas probatorias para el caso de que se suscite algún problema sobre la validez del pago realizado. Pero aún constituyendo ésta la forma más adecuada, por recomendable, no obstante hay que reiterar que la misma no constituye el único modo válido de efectuar el ingreso de las cantidades adeudadas: dado el antiformalismo que subyace también en este segundo elemento positivo de la regularización, lo esencial es realizar el *pago* efectivo de la deuda de cotización, con independencia de la concreta forma que se adopte. La forma de

frente a la Seguridad Social por prestaciones satisfechas en régimen de pago delegado o por cualquier otro concepto con el importe de aquellas cuotas, cualesquiera que sea el momento del pago de las mismas y hayan sido o no reclamadas en período voluntario o en vía de apremio, sin perjuicio del derecho de los sujetos responsables para solicitar el pago de sus respectivos créditos frente a la Tesorería General de la Seguridad Social o a la Entidad gestora correspondiente”.

¹³⁷⁸ Dice el art. 60,1 RGR.: “los sujetos responsables del pago que presenten los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario, efectúen o no el ingreso de la cuota total o de las aportaciones de los trabajadores, podrán compensar en aquéllos el importe de las prestaciones abonadas, en su caso, en virtud de su colaboración obligatoria con la Seguridad Social, con el de las cuotas debidas que correspondan al mismo período”.

¹³⁷⁹ El art. 58 RGR. establece lo siguiente: “1. El ingreso de las deudas con la Seguridad Social se efectuará cumplimentando los modelos y siguiendo los sistemas y formalidades que se establezcan por la Tesorería General de la Seguridad Social. 2. En el momento de realizar en período voluntario el pago de los importes adeudados a la Seguridad Social el sujeto responsable deberá presentar a los colaboradores indicados en el artículo anterior el documento o documentos de ingreso correspondientes, salvo en los casos en que se efectúe mediante el sistema de domiciliación en cuenta. Dicha presentación podrá también efectuarse a través de medios telemáticos, con las particularidades y mediante los sistemas de cobro que determine el Director General de la Tesorería General de la Seguridad Social. 3. Efectuado el pago, el colaborador expedirá y entregará al interesado el oportuno justificante de pago, remitiendo los documentos presentados al recibir el ingreso o las referencias o códigos establecidos para los sistemas de domiciliación en cuenta y cobro por ventanilla, a la Tesorería General de la Seguridad Social, en la forma y plazos que determine su Director General”.

pago prevista en el citado art. 58 RGR. puede resultar aconsejable por las ventajas que su adopción presenta, pero no puede resultar preceptiva como única forma de efectuar dicho pago: como dijimos, ni el art. 307,3 CP. ni la normativa administrativa establecen formalidades concretas para proceder al pago de la deuda en caso de regularización. En síntesis: siempre que el pago se haga efectivo a la Seguridad Social se habrá dado cumplimiento a este extremo de la norma, con independencia de la concreta forma adoptada¹³⁸⁰.

En el ámbito del Derecho comparado, tomando como ejemplo la regulación italiana, la doctrina ha considerado que el pago debe realizarse en la forma y manera establecida por la propia Seguridad Social, siempre que con ello se permita la verificación real de la cuota debida. Se trata de un antiformalismo general que, sin embargo, remite a la Administración para que sea ésta quien indique al sujeto el modo de proceder al pago de lo defraudado¹³⁸¹.

En lo que se refiere al lugar de pago, debemos recordar lo ya expuesto al analizar el requisito del reconocimiento cuando se advirtió que, en este caso, la norma del art. 307,3 CP. no es aquiescente: en la misma se expresa que la regularización se lleve a cabo *ante la Seguridad Social*. Si bien el legislador no ha querido limitar la forma de efectuar el pago (optando por un principio de libertad de forma), no se ha seguido el mismo criterio respecto del lugar para el ingreso. El extremo normativo que exige que la regularización se lleve a cabo *ante la Seguridad Social* es indicativo de un lugar concreto en que efectuar el pago de la deuda, identificado con ésta.

De este modo, el ingreso puede realizarse directamente ante la TGSS. o bien en las oficinas de los colaboradores autorizados por concierto¹³⁸², pues la normativa sectorial

¹³⁸⁰ Las razones que nos conducen a defender esta tesis *antiformalista* y de libertad de forma fueron expuestas con mayor detenimiento en el apartado dedicado al análisis del requisito del reconocimiento, por lo que debemos remitirnos a lo expuesto en ese lugar, evitando reiterar en este momento lo allí apuntado.

¹³⁸¹ SALAFIA, *Il sistema sanzionatorio previdenziale... cit.*, p. 369; y MORRONE, *Diritto Penale del lavoro... cit.*, p. 195. Como indica este último autor: “il versamento deve avvenire nelle forme e nei modi stabiliti in via generale dall'ente assicuratore, onde consentire l'accertamento dell'effettivo, totale versamento del contributo dovuto”. Vid. tb.: IORIO, A., MECCA, S.: “Rilevanza penale del lavoro nero: aspetti previdenziali e tributari”, en *Fisco*, 2011, (Banche dati n.º. 4854), quienes explican con mayor detalle como deben ser las actuaciones (administrativas) para que se pueda bloquear la regularización.

¹³⁸² Vid.: VIDA SORIA / MONEREO PÉREZ / MOLINA NAVARRETE / QUESADA SEGURA, *Manual de Seguridad Social*, cit., p. 205; VÍLCHEZ PORRAS, en Gorelli Hernández / Vílchez Porras / Álvarez Alcolea, et. al., *La cotización y su recaudación*, cit., pp. 138 – 139; y MENÉNDEZ SEBASTIÁN, P.: “El régimen general de la Seguridad Social”, en Velasco Portero, T., Núñez – Cortés

autoriza a la Seguridad Social a concertar la colaboración en la gestión recaudatoria con determinados organismos¹³⁸³. Esto, además, resulta coherente tanto con lo establecido en el art. 57 RGR., que señala a estos órganos como lugar de ingreso de la deuda en período voluntario de cotización¹³⁸⁴, como con el requisito del reconocimiento (que debía efectuarse ante tales organismos, como se expuso *supra*), máxime teniendo en cuenta que, como hemos defendido, ambos requisitos, reconocimiento y pago, deben cumplirse simultáneamente.

5. El sujeto regularizador.

En torno al debate sobre el sujeto regularizador pueden suscitarse varios interrogantes que se desprenden tanto de la literalidad del precepto como de la posibilidad de intervención de terceros partícipes o codeincentes¹³⁸⁵. En este apartado, sin embargo, nos limitaremos a dar respuesta a la pregunta sobre quién debe regularizar la situación ante la Seguridad Social, dejando para un momento posterior el estudio sobre la posibilidad de extensión de la cláusula a terceros sujetos distintos del autor principal (por ejemplo, a los partícipes en el hecho). En este análisis inciden dos extremos normativos que han de tenerse en consideración:

Por un lado, el art. 307,1 CP. *in fine* establece que se impondrá la pena al sujeto *que defrauda* por cualquiera de las modalidades previstas “salvo que hubiere regularizado *su situación* ante la Seguridad Social en los términos del apartado tercero”. De ello se deduce que es el sujeto que defraudó inicialmente a la Seguridad Social quien debe

Contreras, P., Miranda Boto, J. M. (dirs.), VV. AA., *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social para titulaciones no jurídicas*, Ed. Tecnos, 2ª edición, Madrid, 2011, p. 270.

¹³⁸³ Cfr. artículos 18 y 19 LGSS., y artículo 3 RGR.

¹³⁸⁴ Dice el art. 57 RGR.: “los ingresos que se realicen por los sujetos responsables dentro del período voluntario de recaudación se llevarán a cabo a través de los colaboradores autorizados, habilitados o concertados, enumerados en este reglamento, que efectuarán el ingreso de lo recaudado en la cuenta abierta a nombre de la Tesorería General de la Seguridad Social en cada entidad financiera autorizada”.

¹³⁸⁵ Este último problema se centra en el debate sobre lo que deba ocurrir con aquellos partícipes que tan sólo contribuyen accesoriamente a la defraudación: ¿podrán beneficiarse del levantamiento de la pena, o éste solo alcanza al autor? Y en caso de que puedan acceder a la anulación de la sanción, ¿se trata de una anulación automática o requiere de algún tipo de comportamiento por parte de estos partícipes? Esta cuestión problemática puede ponerse ya de manifiesto en el momento de analizar quién es el *sujeto regularizador*. No obstante, no se dará respuesta en este instante a los interrogantes apuntados, cuyo análisis encuentra mejor acomodo en un capítulo posterior de esta investigación destinado al estudio del alcance subjetivo de la cláusula de regularización (vid. *infra*, Capítulo V).

regularizar la situación ante ésta (“su” situación)¹³⁸⁶. El defraudador, como sujeto activo del delito, será también el sujeto activo de la regularización como comportamiento postdelictivo. Esta explicación se encuentra en sintonía con la fundamentación penal de la cláusula defendida en esta investigación, al menos en lo que respecta a la exigencia de reconocimiento: entendido éste como forma de especial reparación, el sujeto que defraudó será quien deba proceder después a compensar o reparar el hecho, reduciéndose con ello la necesidad de pena.

Por otro lado, el art. 307,3 CP. considera regularizada la situación “cuando se haya procedido por *el obligado frente a la Seguridad Social* al completo reconocimiento y pago de la deuda”. Según la normativa sectorial (arts. 103 LGSS., y 12 RGR.), el “sujeto obligado” es aquél sobre quien pesa el deber legal de cumplir con la obligación de cotizar, con independencia del específico régimen de que se trate. Son sujetos obligados los *trabajadores* comprendidos en el sistema de Seguridad Social y los *empresarios* por cuya cuenta trabajan. Distinto es el “sujeto responsable”, que es aquél a quien la Ley extiende el deber de cotizar. Según la normativa de Seguridad Social (art. 104 LGSS.) solo es sujeto responsable el *empresario*, pues es éste quien debe ingresar las aportaciones propias (cuota patronal) así como las aportaciones de sus trabajadores (cuota obrera)¹³⁸⁷. Según lo acabado de exponer, se podría interpretar que tanto el empresario como los trabajadores comprendidos en el sistema de Seguridad Social están facultados para regularizar la situación producida con la defraudación, puesto que ambos son “sujetos obligados” frente a la Seguridad Social.

El empleo por el legislador de la expresión “obligado frente a la Seguridad Social” en el art. 307,3 CP. no es del todo acertado, pues puede acoger interpretaciones como la últimamente expuesta. El uso de esta concreta terminología parece ser fruto de una mera

¹³⁸⁶ Sobre la incidencia de la expresión “su situación” en el debate sobre el sujeto regularizador vid. v. gr.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 598; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 156; MARTÍNEZ LUCAS, *El nuevo delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 185; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., pp. 221 – 222; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. p. 93; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria...* cit., pp. 306 – 307; CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal...* cit., pp. 368 – 369; y OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1477.

¹³⁸⁷ Cfr.: VIDA SORIA / MONEREO PÉREZ / MOLINA NAVARRETE / QUESADA SEGURA, *Manual de Seguridad Social*, cit., p. 186; y VÍLCHEZ PORRAS, en Gorelli Hernández / Vílchez Porras / Álvarez Alcolea, et. al., *La cotización y su recaudación*, cit., pp. 123 – 124.

traslación analógica de la cláusula de regularización del delito fiscal, que en el art. 305,4 CP. considera regularizada la situación cuando el “obligado tributario” reconozca y pague la deuda. Esta expresión sí resulta acertada en materia de Hacienda Pública, pues dicho obligado se identifica con aquellos sujetos que pueden defraudar inicialmente a esta Administración (según se desprende del art. 35 LGT.). No ocurre lo mismo en materia de Seguridad Social en que, como se ha indicado, el “sujeto obligado” lo es tanto el empresario como el trabajador, si bien éste último no se encuentra en condiciones de cometer el delito de defraudación inicial (pues es éste un delito especial cuyo sujeto activo es siempre el empresario, sobre el que pesa el deber de la cotización, tal y como ha entendido un destacado sector doctrinal en España¹³⁸⁸, en Italia¹³⁸⁹, así

¹³⁸⁸ En principio, según la dicción literal del art. 307 que se construye sobre la expresión “el que...” podría pensarse que el tipo penal no delimita expresamente el ámbito del sujeto activo, pudiéndose hablar así de un delito común. En este sentido se posiciona, v. gr.: MARTÍNEZ LUCAS, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., pp. 517 – 518, para quien el delito contra la Seguridad Social es un delito común que puede ser cometido por cualquier persona, lo que a su juicio se desprende no sólo de la literalidad del precepto, sino también del hecho de que “si uno de los comportamientos típicos es la elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta, sujeto activo podrá serlo cualquiera de los responsables del pago, esto es, los obligados al pago, responsables solidarios, subsidiarios y los sucesores *mortis causa*” (misma interpretación mantiene el autor en: *El nuevo delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 163). De la misma opinión es: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 212 – 215. Sin embargo, la mayor parte de la doctrina ha entendido, a nuestro juicio con razón, que al existir una relación jurídica preexistente entre la Seguridad Social y el obligado a la cotización, el sujeto activo del delito debe identificarse con el sujeto pasivo de la obligación de cotización. Nos encontraríamos así ante un delito especial propio; vid. por todos: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 211, nota al pie nº. 420. Como expresa BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 514, “la normativa de Seguridad Social hace residir en determinados sujetos la responsabilidad del cumplimiento de la obligación de cotización, y de otros deberes anejos al mismo”, lo que acontece de igual forma en el caso de deducciones o devoluciones. Por otro lado, desde el instante en que el tipo penal admite expresamente la modalidad omisiva de comisión habrá de afirmarse la existencia de un previo deber extrapenal: el injusto, como indica BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 515, “se construye sobre la base de la infracción del deber extrapenal, puesto que si el legislador no ha definido un tipo omisivo autónomo, en el que habría de evidenciarse el incumplimiento de dicho deber extrapenal, es porque parte de que el delito se sustenta ya, también respecto de las conductas activas, sobre tal incumplimiento”. La intervención de terceros sujetos no – cualificados habrá de tomarse en consideración en materia de participación delictiva. De lo acabado de afirmar se deduce lo siguiente: en la primera modalidad de comisión del delito (activa u omisiva) será sujeto activo el único responsable señalado para la obligación de la cotización en la legislación sectorial de Seguridad Social: el empresario (el trabajador, aún siendo obligado, no se encuentra facultado a la cotización, que corresponde sólo al responsable, esto es, el empresario; vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 517 y ss.). En la segunda modalidad delictiva, la obtención indebida de devoluciones, ocurre lo mismo que en la modalidad anterior: sólo quien estaba llamado a cotizar podrá obtener después indebidamente devoluciones de la Seguridad Social, y este sujeto no es otro que el empresario. Por lo que respecta a la tercera modalidad, el único sujeto al que la normativa sectorial reconoce el derecho a disfrutar de deducciones o bonificaciones es el empresario (vid. sobre estas dos últimas modalidades: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 516). En relación al delito fiscal, y su discusión como delito común o delito especial, cfr.: MARTÍNEZ, I.: “El delito fiscal como delito común: análisis del nuevo artículo 305,6. A la vez un comentario a las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 y 8 de abril de 2008”, en *Revista General de Derecho Penal*, nº 20, noviembre de 2013, pp. 1 y ss.; y JAUREGUI LORDA, H.: “Problemas de autoría en el Derecho penal tributario. Consideraciones sobre el supuesto de delegación de funciones”, en

como ciertas resoluciones jurisprudenciales en nuestro país¹³⁹⁰). De entenderse que el sujeto regularizador pueda serlo no sólo el empresario que defraudó a la Seguridad Social sino también cualquier trabajador que aparezca como “obligado” se estaría produciendo una clara desconexión del fundamento penal de la cláusula que venimos defendiendo, pues podría tener lugar el levantamiento de la pena en supuestos en los que no ha quedado acreditada una menor necesidad de ésta por no comprobarse la salvaguarda de sus fines preventivos. Incluso se podría generar que la regularización se produjese sin el consentimiento del defraudador o en contra del mismo, beneficiándose el empresario de una anulación de pena aún subsistiendo en su posición defraudatoria inicial.

Dado lo anterior, consideramos más acertado conectar la expresión “obligado frente a la Seguridad Social” con el art. 307,1 CP. *in fine* que condiciona el levantamiento de la pena a que el sujeto defraudador regularice “su situación”. Una interpretación conjunta de ambos extremos normativos permite afirmar que sólo el empresario, como sujeto activo de la defraudación inicial, está llamado después a regularizar su situación ante la Seguridad Social por medio de un comportamiento postdelictivo en los términos descritos en el apartado 3 del art. 307 CP. Allá donde la norma expresa “obligado frente a la Seguridad Social” debe entenderse que se está refiriendo al empresario defraudador, que de cualquier forma no deja de ser “sujeto obligado”. Esta interpretación, además, presenta una clara coherencia con la fundamentación penal de la cláusula de regularización, al menos en lo que respecta al reconocimiento como supuesto de reparación, o como *actus contrarius* compensatorio del hecho: sólo puede reconocer una deuda aquél que la generó y que, por tanto, es conocedor de la misma. Debe interpretarse, en fin, que sólo quien defraudó estará llamado después, mediante la

Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, pp. 1861 y ss. Vid. tb.: NAVAS RIAL, C. R.: “Casos especiales de imputación de responsabilidad: el representante del obligado tributario. Participación por omisión y rol de garante del deber tributario del obligado”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, p. 1952.

¹³⁸⁹ Vid.: CARBONE, D.: “Diritto penale previdenziale: reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali”, en *Foro Italiano*, Vol. II, 1998, p. 250; La Misma.: “Diritto penale previdenziale: delitto di omissione o falsità in registrazione o denuncia obbligatorie”, en *Il foro italiano*, Parte Seconda, 1999, p. 463; INTORCIA / MORRONE, en Fondo / Pandolfo / Sgroi, *Omissioni contributive e sanzioni, cit.*, p. 343; y CUI, S.: *Il diritto penale del lavoro*, Ed. Halley Editrice, Matelica, 2007, p. 159.

¹³⁹⁰ En este sentido, v. gr.: STS de 18 de noviembre de 1997, Sala 2ª, (Iustel, §215749); STS 643/2005, de 19 de mayo, Sala 2ª, (Tol 758473); STS de 2 de junio de 2005, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 2005/1016); STS 1505/2005, de 25 de noviembre, Sala 2ª, (Tol 809309); STS 163/2008, de 8 de abril, Sala 2ª (Tol 1297071); STS 480/2009, de 22 de mayo, Sala 2ª (Tol 1525289); y STS de 25 de junio de 2010, Sala 2ª, (Iustel, §302672).

ejecución de este concreto comportamiento postdelictivo, a regularizar su situación. Y ese sujeto no es otro que el empresario.

Sentado lo anterior, y ya en un plano distinto, debemos preguntarnos si la regularización sólo puede producirse de propia mano, o si también resultan admisibles aquellas regularizaciones llevadas a cabo por el empresario a través de terceros sujetos ajenos a la defraudación, sirviéndose instrumentalmente de los mismos para ejecutar el reconocimiento y pago de la deuda.

En lo que respecta al *reconocimiento* de la deuda, no debe perderse de vista el fundamento que inspira este extremo normativo, identificado en la menor necesidad de pena que aconsejaba el levantamiento de la misma, fruto de una valoración positiva del comportamiento postdelictivo del defraudador inicial en términos de reparación o compensación del hecho. Siendo esto así, en modo alguno pueden resultar admisibles aquellos reconocimientos de deuda prestados por un tercero aún en nombre del defraudador, si dicha declaración se produce sin el consentimiento de éste, sin su conocimiento o con su oposición, pues de este modo no podría comprobarse una menor necesidad de pena en la figura del defraudador. Sin embargo, como acertadamente advierte un sector de la doctrina, la regularización no es un “acto de propia mano”¹³⁹¹, pues no presupone en todo caso la realización del hecho a través de una propia ejecución corporal, ni impide que este comportamiento postdelictivo se lleve a cabo por medio de otro sujeto del que el regularizador se sirva como instrumento¹³⁹². Por ello nada impide que resulten admisibles aquellos reconocimientos prestados por un tercero mandatario, representante o, en general, sujeto autorizado por el empresario, de modo que esta persona actúe tan solo en un sentido instrumental o medial¹³⁹³. Como expresa

¹³⁹¹ De esta opinión, entre otros: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 70; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 83; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 682; CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 368; FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 56; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 173; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* p. 115; y El Mismo, “La ‘regularización’ tributaria en el conjunto de los medios para combatir el fraude fiscal en España”, en *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, nº 201, año 1999, pp. 40 y ss. En el mismo sentido parece posicionarse: CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 62.

¹³⁹² Cfr.: SÁNCHEZ – VERA GÓMEZ – TRELLES, J.: *El denominado ‘delito de propia mano’. Respuesta a una situación jurisprudencial*, Ed. Dykinson, Madrid, 2004, pp. 31 y ss.

¹³⁹³ Así, v. gr.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 166; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 173 – 174; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cáncer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización*

BRANDARIZ GARCÍA, a pesar de que la normativa de Seguridad Social no contemple de forma expresa la posibilidad de declaración efectuada por sujetos distintos al empresario ello no es obstáculo para admitir este modo de proceder meramente instrumental¹³⁹⁴. Máxime teniendo en cuenta que con esta actuación se abre la puerta a la recaudación, uno de los intereses principales de la propia Seguridad Social, y la *finalidad* de la norma. De este modo no hay problema en admitir un reconocimiento del defraudador ejecutado instrumentalmente por medio de un tercero que actúe bajo el mandato de aquél.

En este sentido FENELLÓS PUIGSERVER ha entendido que además del sujeto activo del delito de defraudación también está legitimado para prestar el reconocimiento “un tercero debidamente acreditado en su nombre”, pues lo esencial “no es la figura del que se persona a proponer la regularización sino verdaderamente quién es el que tiene la voluntad de la misma”¹³⁹⁵. De la misma opinión es IGLESIAS RÍO, para quien el hecho de que la regularización posea, a su juicio, un carácter personal, no obsta a rechazar que nos encontremos ante una acción de propia mano: “resulta perfectamente compatible que la declaración de rectificación pueda ser efectuada a través de un autorizado o representante”¹³⁹⁶. Según indica el autor, en consonancia con la doctrina alemana y española dominantes, bastará con una autorización *expresa* del representado, aún realizada sin especiales formalidades, en la que se concrete con exactitud el alcance de la autorización o mandato¹³⁹⁷. Si no se comprueba la existencia de esta autorización y, en concreto, el carácter meramente instrumental del tercero que materialmente regulariza en nombre del defraudador, no podrá hablarse de una verdadera regularización, por ausencia del elemento positivo del *reconocimiento*. Esto último nos conduce a rechazar la opinión de otros autores que entienden que también debe resultar

tributaria, *cit.*, p. 221; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 70 – 71; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* pp. 115 – 117; y El Mismo, *La ‘regularización’ tributaria en el conjunto de los medios... cit.*, pp. 40 y ss.

¹³⁹⁴ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 70, nota al pie nº. 181.

¹³⁹⁵ FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 56. El autor apoya su argumento, además, en la STS de 6 de junio de 1995, resolución que admitió la antigua atenuante de arrepentimiento ante un supuesto de reparación que se produjo de manos de un tercero por encargo personal del agente, dada la imposibilidad de su materialización por parte de este último.

¹³⁹⁶ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 173 – 174.

¹³⁹⁷ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 174. Por su parte, también MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 166 considera que la autorización o el mandato tiene que ser *expreso*.

válido aquél reconocimiento efectuado por tercero sin autorización previa pero seguido de una posterior ratificación expresa de la conducta por parte del defraudador¹³⁹⁸: en estos supuestos el *reconocimiento* no se ha llevado a cabo *por* el sujeto defraudador, ni con su conocimiento ni con su voluntad, sino directamente por un tercero ajeno, que no ha sido un mero *instrumento* para dicho reconocimiento (que, por lo demás, no sería expreso, como lo exige la doctrina apuntada). En la situación anterior sería realmente complicado constatar una menor necesidad de pena en el inicial defraudador, dado que el mismo no habría procedido a reparar la situación sino que simplemente se habría aprovechado de una actuación externa, sobre la que no tenía dominio ni voluntad alguna: ya no estaría *reconociendo su situación* a efectos del art. 307,3 CP. sino más bien *reconociendo un reconocimiento* efectuado por tercero.

En lo que se refiere al requisito del *pago* de la deuda, un sector de la doctrina, perteneciente a la denominada corriente patrimonialista, concibiendo que la exigencia de pago viene a reparar el desvalor de resultado (patrimonial) en la defraudación, entiende que al igual que ocurría con el reconocimiento sólo resultará válido aquél pago realizado por tercero con consentimiento del defraudador, por mandato o representación de éste, y no en su contra o con su desconocimiento. Esto es: sólo habrá de resultar admisible el pago efectuado por tercero si se acredita el carácter meramente instrumental de dicha actuación, pues en caso contrario no podría preconizarse una verdadera reparación del perjuicio patrimonial ocasionado con la defraudación, con la consiguiente imposibilidad de afirmar la desaparición de la necesidad de pena¹³⁹⁹. En este sentido BRANDARIZ GARCÍA entiende que “el pago por tercero sólo será válido cuando consista en la mera acción material del ingreso, pero no cuando se trate de un abono decidido por el tercero y sufragado por el mismo”, pues en este caso “el responsable no lleva a cabo realmente la conducta que compensa el desvalor de resultado de su previo comportamiento antijurídico”¹⁴⁰⁰. En la misma dirección,

¹³⁹⁸ Admite esta posibilidad: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 71. Se refiere a esta posibilidad en la doctrina alemana: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 166, nota al pie nº. 200.

¹³⁹⁹ En este sentido, entre otros: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 200 y ss.; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 80 – 81; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 685 – 686; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 85; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 60; e IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 328 y 342.

¹⁴⁰⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 685 – 686.

preconizando una fundamentación jurídico – penal del elemento del pago, IGLESIAS RÍO entiende que no puede resultar eficaz para el levantamiento de la pena “el simple pago anónimo ni el satisfecho por un tercero sin conocimiento o en contra de la voluntad del autor”, aunque sí resultará admisible el pago realizado por un intermediario debidamente autorizado, pues no necesariamente el defraudador tiene que cumplir físicamente con tal obligación¹⁴⁰¹. Idéntica postura mantiene MARTÍNEZ LUCAS, para quien el ingreso efectuado por tercero sólo será eficaz cuando obedezca a un pacto entre las partes, abonándose el importe “por orden del autor o sujeto legitimado para regularizar”. En caso contrario no habrá de resultar válido el pago de terceros, pues de este modo no se observa todavía una compensación del hecho, en tanto no ha quedado acreditada la intención del sujeto de retornar a la legalidad¹⁴⁰².

A nuestro modo de ver, sin embargo, toda vez que, como venimos defendiendo en esta investigación, la exigencia de pago no responde a una fundamentación jurídico – penal en términos de reparación, que ya se ha producido con el pleno reconocimiento de la deuda (afirmándose ya con ello la menor necesidad de pena), no resulta acertada la exégesis apuntada. Compartimos la conclusión a la que llegan estos autores, pero no su fundamentación: sólo será válido el pago realizado por tercero si éste actúa de un modo meramente instrumental, como mandatario o representante expreso del defraudador, pero ello no porque sea necesario en términos de reparación, que ya se ha producido, sino sencillamente porque en caso contrario el sujeto no estaría regularizando “su situación” como exige el precepto. Se trata, en puridad, de una exigencia que dimana del principio de legalidad: la norma obliga a que el sujeto activo del delito de defraudación regularice “su situación” ante la Seguridad Social, reconociendo y pagando la deuda, lo que puede hacerse bien de propia mano, bien por medio de un tercero debidamente autorizado. Más allá de esta exigencia literal del precepto, la fundamentación político – fiscal que explica este requisito en nada impediría validar aquél pago efectuado por tercero, aún sin conocimiento o contra la voluntad del defraudador, pues la exégesis recaudacionista de este extremo de la norma no sólo lo permitiría sino que lo aconsejaría¹⁴⁰³. No en vano la propia normativa de Seguridad

¹⁴⁰¹ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 328 y 342.

¹⁴⁰² MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 201.

¹⁴⁰³ Cfr. en este sentido (si bien desde la óptica del delito fiscal) la opinión de: CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, pp. 368 – 369, quien entiende, con apoyo en un argumento político – fiscal, que “el pago hecho por un tercero [...] cualquiera que sea su motivación, supone la

Social establece en el art. 17 RGR. que “están legitimados para el pago de las deudas a la Seguridad Social objeto de la gestión recaudatoria los sujetos responsables del pago de aquéllas, los administradores de bienes o negocios intervenidos o administrados judicialmente y, *en general, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el responsable del pago*”¹⁴⁰⁴. Esta opinión ha sido mantenida por diversos autores, si bien en relación con el delito fiscal¹⁴⁰⁵; así por ejemplo MUÑOZ CUESTA ha entendido que, tras la reforma operada en 2012, la regularización permite que el pago pueda llevarse a cabo por un tercero pues otra interpretación “chocaría con la propia concepción de la reforma que pretende la agilidad y eficacia en la recaudación de las deudas con la administración por los tributos debidos”¹⁴⁰⁶.

Sin embargo no puede pasarse por alto el principio de legalidad, en virtud del cual la exigencia de que el sujeto defraudador deba regularizar “su situación” impide que un tercero sin mandato, representación o autorización expresa por parte de aquél pueda proceder al pago válido de la deuda de cotización a efectos de la regularización, pues en caso contrario, el sujeto ya no estaría regularizando “su situación”¹⁴⁰⁷. En consecuencia sólo resulta admisible el pago efectuado por el propio defraudador (de propia mano), o el pago realizado por tercero debidamente autorizado por éste (actuación meramente instrumental).

extinción de la deuda tributaria y, en consecuencia, la regularización de la deuda tributaria del sujeto pasivo”. El citado autor parte, no obstante, de que el empleo del posesivo “su” en la exigencia de regularización no convierte a ésta en un acto personal, por lo que a su juicio “no existe obstáculo alguno para que su situación tributaria sea regularizada por razón de una gestión ajena”. De la misma opinión parecen: DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal... cit.*, p. 276, para quienes el pago realizado por un tercero exonera todo reproche penal al defraudador, permitiéndose a estos el ejercicio del derecho de repetición contra el beneficiado por el pago.

¹⁴⁰⁴ Ello sin dejar de tomar en consideración el contenido de los artículos 7,3 RGCL., 105 LGSS., y 26,4 ET., que establecen la nulidad de todo pacto individual o colectivo, por el que uno de los sujetos asuma a su cargo la obligación del pago total o parcial de la cuota a cargo de otro, lo que constituye un supuesto distinto al que aquí se está planteando.

¹⁴⁰⁵ DOMÍNGUEZ PUNTAS, *Delito fiscal y blanqueo de capitales, cit.*, p. 235 (si bien admitiendo dificultades en la práctica); y ; MUÑOZ CUESTA, *La reforma del delito fiscal operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, cit.*, <http://aranzadi.aranzadidigital.es>

¹⁴⁰⁶ MUÑOZ CUESTA, *La reforma del delito fiscal operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, cit.*, <http://aranzadi.aranzadidigital.es>

¹⁴⁰⁷ De cualquier forma, desde un punto de vista práctico, dado que hemos acogido en esta investigación la *teoría de la simultaneidad* como respuesta al momento de pago de la deuda, y teniendo en cuenta que con apoyo en esta teoría el reconocimiento y el pago han de producirse a la vez, por regla general el sujeto defraudador procederá al pago de lo adeudado en el mismo instante de la declaración, bien por sí mismo (de propia mano), bien por medio de un tercero (instrumento) debidamente autorizado.

Como dejamos apuntado al inicio de este apartado, las cuestiones adyacentes que se pueden suscitar en materia de participación serán objeto de análisis en un capítulo posterior de esta investigación.

III. REQUISITOS NEGATIVOS DE LA REGULARIZACIÓN.

1. Introducción.

Al lado de los elementos o requisitos positivos de la regularización, identificados en el *reconocimiento* y el *pago* de la deuda, el art. 307,3 CP. contempla tres circunstancias, denominadas “cláusulas de cierre” o “causas de bloqueo”, que delimitan temporalmente la operatividad de esta institución¹⁴⁰⁸. Como expusimos al analizar los requisitos positivos, estas circunstancias cumplen la importante función de acreditar que el sujeto procede a regularizar de forma voluntaria (si bien, como apuntamos, se trata de una voluntariedad normativizada). Más allá de lo anterior, las causas de bloqueo cumplen otra función adicional: delimitar temporalmente el instante hasta el cuál resulta posible acceder al levantamiento de la pena por regularización¹⁴⁰⁹. De este modo, sólo el reconocimiento y el pago de la deuda efectuados con anterioridad al surgimiento de alguna de estas causas de cierre podrá conducir a la exención de responsabilidad penal

¹⁴⁰⁸ Según el art. 307,3 CP., para considerar regularizada la situación ante la Seguridad Social el sujeto debe proceder al reconocimiento y pago de la deuda *antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias*.

¹⁴⁰⁹ Con apoyo en esta segunda función, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, pp. 7 – 8, han considerado que las denominadas “causas de bloqueo” constituyen condiciones objetivas de punibilidad para el delito de defraudación: “el descubrimiento no supone el resultado típico de lesión del bien jurídico. Consiste en una actuación ajena, por tanto en un hecho futuro e incierto para el sujeto activo, no dependiente de su dolo o su imprudencia. De donde debemos inferir que el descubrimiento del delito, con el que precluye la posibilidad de regularización, constituye un hecho de necesaria producción para poder castigar la defraudación, y por tanto una condición objetiva de punibilidad”. Se muestra en contra, sin embargo, MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial, cit.*, p. 696, entendiendo que la presencia de una condición objetiva de punibilidad debe ser previa a la consumación “y las causas de bloqueo son posteriores a la consumación”. Sobre la discusión acerca de la naturaleza jurídica del periodo temporal de bloqueo en la doctrina y jurisprudencia italianas, vid.: BORELLI, A., SERGIACOMO, A.: “Il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali”, en *Fisco*, n.º. 40, 2012 (Banche dati n.º. 6449), GIRONI, E.: “Omesso versamento di ritenute previdenziali e causa sopravvenuta di non punibilità”, en *Diritto Penale e Processo*, 2012, (Banche dati n.º. 464); y GALASSO, D.: “La notifica dell’accertamento della violazione non è condizione di procedibilità”, en *Diritto e Giustizia online*, fasc. 0, 2012, p. 67.

por el delito de defraudación a la Seguridad Social previamente cometido¹⁴¹⁰. Como explica OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, “al finalizar dichos límites temporales, la punibilidad quedará afirmada”¹⁴¹¹. Ambas funciones han sido resaltadas también por nuestra jurisprudencia (si bien admitiendo además la posibilidad de que una “regularización” realizada con posterioridad a estos momentos pudiera ser valorada como atenuante de reparación)¹⁴¹².

Debe recordarse que el establecimiento en la ley de ciertos límites temporales (o causas de bloqueo) después de los cuales no es posible regularizar constituye un argumento adicional que nos permitió, en el capítulo III de este trabajo, construir una fundamentación penal de la cláusula (pues, como expusimos, si realmente el único interés que se esconde tras la norma fuese de tipo fiscal o recaudatorio, no se entendería la delimitación temporal de la regularización). Baste señalar cómo en otros Ordenamientos Jurídicos el legislador no ha delimitado con una precisión semejante a la que existe en nuestra regulación el momento hasta el cual se permite la regularización, pensando siempre en que tal acto resulte “voluntario”, como explicamos *supra*. Así, por ejemplo, en el Ordenamiento italiano la regularización (para el denominado fraude de cotizaciones en materia de cuota obrera, *ex art. 2,1 bis de la Ley 638/1983*) se permite hasta el transcurso de tres meses desde el instante en que la Administración notifica al empresario la existencia de un incumplimiento¹⁴¹³, lo que implica asumir la existencia de un importante interés fiscal que subyace tras esta normativa¹⁴¹⁴.

¹⁴¹⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 87.

¹⁴¹¹ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria, cit.*, p. 1476.

¹⁴¹² Vid. en este sentido: STS de 2 de junio de 2005, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 2005/1016); STS 340/2012, de 30 de marzo, Sala 2ª (Tol 2542574); STS 203/2011, de 22 de marzo, Sala 2ª (Tol 2098159); y STS de 5 de diciembre de 2002, Sala 2ª, (Tol 229685).

¹⁴¹³ Como ha explicado FONTANA, E.: “Quando il pagamento all’ INPS estingue il reato”, en *Diritto e Giustizia online*, Fasc. 0, 2013, p. 976, la competencia para afirmar la existencia de una violación de estas características compete al INPS. italiano, que será quien deba notificar al empresario el descubrimiento del hecho. A partir de ahí comienza el plazo de tres meses para que el sujeto proceda a restaurar su situación y abonar lo adeudado.

¹⁴¹⁴ Señala el art. 2,1 bis de la Ley 638/1983 italiana, *in fine*, lo siguiente: “il datore di lavoro non è punibile se provvede al versamento entro il termine di tre mesi dalla contestazione o dalla notifica dell’avvenuto accertamento della violazione”. Traducido al español: “el empleador no será sancionado si procede a ingresar la cuota en un plazo de tres meses desde el requerimiento o la notificación del descubrimiento del incumplimiento”. Ampliamente, sobre distintas consideraciones críticas acerca del periodo temporal de tres meses por el que se inclina la doctrina italiana, vid.: BORELLI / SERGIACOMO, *Il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali, cit.*, (Banche

En nuestra legislación tradicionalmente han existido dos límites temporales a la regularización en el delito del art. 307 CP.: (1) la notificación al sujeto de las actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de las deudas, y, en caso de que éstas no se hubieran producido, (2) la interposición de querrela o denuncia por parte del Ministerio Fiscal o del Letrado de la Seguridad Social. A raíz de la reforma operada en 2012 (LO. 7/2012, de 27 de diciembre), y optando por un mayor paralelismo con la regularización en el delito fiscal que sí preveía una tercera causa de bloqueo, el actual art. 307,3 CP. contempla una nueva cláusula de cierre: (3) la realización, por parte del Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción, de actuaciones que permitan al sujeto tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias¹⁴¹⁵.

Las páginas siguientes de esta investigación se dirigen a interpretar cada una de estas causas de bloqueo.

dati n°. 6449); y PICCIALI, P.: “Punti fermi sul reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali”, en *Corriere Merito*, 2012, (Banche dati n°. 285).

¹⁴¹⁵ La incorporación de esta tercera causa de bloqueo al supuesto de regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social venía siendo fervientemente solicitada por la doctrina con anterioridad a la reforma de 2012. La ausencia de previsión de esta tercera circunstancia no encontraba, según la doctrina, explicación certera; así por ejemplo, en opinión de ÁLVAREZ MORENO, A.: “La configuración del delito contra la Seguridad Social en el nuevo Código Penal” en VV. AA., *Análisis de diversas cuestiones sobre los Pactos de Toledo*, Ed. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 1997, p. 308, no se entendía en modo alguno el porqué de esta aquiescencia para el delito de defraudación a la Seguridad Social. Se discutía sobre si se trataba de un mero despiste legislativo, o si realmente estábamos ante un hecho intencionado. Lo cierto es que, unánimemente, se consideró que no debiera haber quedado excluida esta tercera causa de bloqueo, máxime teniendo en cuenta su previsión para el caso del delito fiscal (de esta opinión, v. gr.: IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 312, considerando que se trataba de una “omisión indebida”. En idéntico sentido: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, p. 225; y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 160). Además, como advertía un destacado grupo de autores, la prohibición de interpretación analógica *in mala partem* impedía que este supuesto quedase integrado como causa de bloqueo para el delito de fraude contra la Seguridad Social (así: BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 96 – 97; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial, cit.*, p. 584; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 197; y CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.*, p. 352). Por último, como advirtiese MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico, parte especial, cit.* p. 734, esta ausencia de previsión tenía como consecuencia que el concepto de “voluntariedad” en el delito de defraudación a la Seguridad Social fuese más amplio en comparación con el delito fiscal (en los mismos términos PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 231).

2. El bloqueo en sede administrativa: notificación del inicio de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de las deudas.

2.1. Introducción. Valoración político – criminal de la causa de bloqueo.

Tal y como se desprende del art. 307,3 CP., la regularización debe llevarse a cabo por el sujeto obligado “antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas”. La primera circunstancia de bloqueo prevista por el art. 307,3 CP. consiste pues en la notificación por parte de la Administración del inicio de aquellas actuaciones de inspección tendentes a la determinación de la deuda defraudada. Se trata de una cláusula de bloqueo administrativa, no judicial (como ocurre con los restantes supuestos), que resulta además principal a la hora de poner coto a la regularización: no en vano el art. 307,3 CP. supedita la operatividad de las dos circunstancias de bloqueo restantes a que esta primera no se haya producido (“...o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido...”), lo cual convierte a aquéllas en secundarias respecto de esta¹⁴¹⁶.

Algún sector de la doctrina se ha detenido a debatir sobre la oportunidad político – criminal de esta causa de bloqueo administrativa. QUERALT JIMÉNEZ considera que, al tratarse de una cláusula que afecta a un hecho de carácter delictivo, lo más coherente sería que el bloqueo se hiciese depender en exclusiva de las actuaciones judiciales. Para el autor, en esta causa de bloqueo “el legislador penal equipara a una imputación judicial en regla, la comunicación al contribuyente de que se le va a abrir un procedimiento gubernativo de inspección, cuyo resultado, como la experiencia demuestra, es incierto, es decir, que no forzosamente acaba en imposición de una sanción”, lo que implicaría, a su juicio, un adelantamiento excesivo y una sobredimensión de la Administración de la Seguridad Social “difícilmente compatible

¹⁴¹⁶ Vid.: NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 116; DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...* cit., p. 271; y COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español...* cit., p. 273. Sobre este aspecto, sin embargo, volveremos más adelante en este estudio, al analizar la segunda de las circunstancias de bloqueo previstas por el art. 307,3 CP.

con la división de poderes”¹⁴¹⁷. Esta opinión es compartida por COLINA RAMÍREZ también en relación con el delito fiscal¹⁴¹⁸.

No podemos compartir la opinión de estos autores. El inicio notificado de las actuaciones inspectoras por parte de la Seguridad Social implica una barrera a partir de la cual la figura de la regularización pierde una parte considerable de su legitimación jurídico – penal, pues a partir de ese instante quedarían seriamente mermadas sus potencialidades preventivas (generales y especiales), toda vez que en ese momento el sujeto ya conocería de un proceso investigador en su contra. Como señala GÓMEZ PAVÓN “no puede obviarse que el inicio de estas actuaciones y el conocimiento de las mismas por el autor, impide que el comportamiento de regularización pueda considerarse voluntario y, consecuentemente puedan mantenerse iguales razones desde la óptica de los fines de la pena, para el levantamiento de la pena”¹⁴¹⁹. Lo anterior no acontece sólo en el caso de actuaciones judiciales, sino también administrativas, por lo que la previsión de esta primera causa de bloqueo deviene tan afortunada como inevitable¹⁴²⁰. Más aún, como bien advierte BRANDÁRIZ GARCÍA, lo habitual será que sea la Administración la que inicie tales actuaciones, y no así los órganos judiciales, dadas las concretas características del hecho delictivo, las dificultades de su análisis y descubrimiento, y el protagonismo que poseen los órganos administrativos en esta materia, lo que conduce inexorablemente a contemplar esta primera causa como circunstancia de bloqueo a la regularización. En palabras de este autor “no se trata de sobrevalorar la función de la inspección administrativa, sino de asumir que en la

¹⁴¹⁷ QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 200; y El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 45.

¹⁴¹⁸ COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español... cit.*, p. 272.

¹⁴¹⁹ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 589; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 147. Como añade la autora, desde la óptica de un fundamento jurídico – penal, apoyado en razones preventivas, en el que se exige del sujeto una actuación espontánea, en cuanto a no forzada, “cuando las actuaciones inspectoras se han iniciado no puede hablarse de ausencia o disminución de necesidad de pena”.

¹⁴²⁰ En este sentido: BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 95. En contra (si bien en exclusiva referencia al delito fiscal) parece mostrarse MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial, (18ª edición), cit.*, p. 1063, quien, señalando que por regla general cuando el sujeto es descubierto por la Administración no debe beneficiarse de los efectos de la regularización, matiza que “no obstante, si el contribuyente muestra desde el primer momento voluntad de reconocer la deuda y pagarla, puede valorarse, sobre todo en el caso de la omisión, que no hubo una verdadera voluntad de defraudar”, lo que debería analizarse por parte de la autoridad judicial y no por parte de la Administración.

práctica a partir de su actuación no cabe hablar ya de comportamiento postdelictivo merecedor de anulación de pena”¹⁴²¹. También se muestra conforme con esta primera circunstancia IGLESIAS RÍO, para quien la regularización no tendría sentido alguno si se ejecuta con posterioridad a este momento, ni desde el punto de vista de un fundamento penal (pues no se verían salvaguardadas las funciones preventivas de la norma, siendo muy difícil hablar de *voluntariedad*), ni tampoco desde la óptica de una fundamentación fiscal o recaudatoria (pues la Administración ya no necesitaría de colaboración alguna por parte del sujeto, toda vez que ha comenzado por sí misma el proceso de averiguación)¹⁴²². En definitiva, como aduce DE LA MATA BARRANCO, resulta coherente el establecimiento de esta cláusula de cierre toda vez que tras el surgimiento de la misma “ni criterios de fiscalidad ni de prevención, especial o general, podrían fundamentar la ausencia de responsabilidad penal”¹⁴²³.

Más relevante nos parece la segunda de las críticas efectuadas por un sector de la doctrina: la que mantiene que con esta primera causa de bloqueo puede generarse una situación de prejudicialidad administrativa que alumbraría la posibilidad de negociación entre la Administración de la Seguridad Social y el defraudador, instrumentalizándose así la norma penal al servicio de intereses recaudatorios de la TGSS¹⁴²⁴. En este sentido alerta ARIAS SENSO considerando que con este límite temporal se puede permitir el *compadreo* entre la Administración y el sujeto, quien finalmente puede ser inducido por aquélla a efectuar el pago de lo defraudado a condición de no verse sometido a un procedimiento penal que se derivaría tras la comunicación de las actuaciones

¹⁴²¹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 95 – 96.

¹⁴²² IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 363 y ss.; El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 83; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 309.

¹⁴²³ DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu / Del Rosal Blasco / Morillas Cueva, et. al. (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 318.

¹⁴²⁴ Recogen esta crítica: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 589; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, pp. 147; BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 695; El Mismo, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 95; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 89; ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 617 (nota al pie nº 7), y p. 639; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 306; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 172 y ss.

inspectoras¹⁴²⁵. También MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ considera que esta causa de bloqueo permite en la práctica la negociación entre la Administración y el sujeto¹⁴²⁶. Es cierto que no puede desconocerse la existencia de este riesgo; sin embargo, en la práctica sí puede minimizarse si tenemos en consideración lo señalado por la legislación sectorial. Ésta obliga a la Administración de la Seguridad Social a poner en conocimiento de los órganos jurisdiccionales aquellos hechos delictivos que conozca, por lo que ante un proceso de inspección no debería detenerse a negociar con el sujeto infractor al margen de la legalidad, en exclusiva observancia de sus propios intereses recaudatorios. Así lo expresa el art. 36 RPIS., señalando que “cuando en el ejercicio de su función los Inspectores o Subinspectores comprobasen deudas por cuotas a la Seguridad Social y conceptos asimilados, o por disfrute indebido de prestaciones sociales o subvenciones públicas, si se apreciase la concurrencia de indicios racionales de posible comisión de delito, se procederá en la forma dispuesta en el artículo 5 de este Reglamento en cuanto a dación de cuenta al Ministerio Fiscal”. De este modo, como indica BRANDARIZ GARCÍA, solo resta confiar en el buen criterio de la Administración en cumplimiento de sus obligaciones legales. Para el autor, además, ha de resultar posible que un órgano judicial pueda valorar ulteriormente la admisibilidad de regularizaciones que pudieran haber sido “pactadas”, lo que se configuraría como un nuevo mecanismo disuasorio ante tal forma de proceder¹⁴²⁷. Teniendo en cuenta estas matizaciones, los supuestos de riesgo de negociación alertados se convertirían ciertamente en marginales.

Según pensamos, no existe alternativa al señalamiento de esta primera causa de bloqueo en la regularización; la única alternativa posible consistiría en eliminar esta primera circunstancia y exigir asépticamente que el sujeto regularizase *voluntariamente*, lo que conduciría a una peor solución, generándose una prueba cuasi – diabólica y

¹⁴²⁵ ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 639.

¹⁴²⁶ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 172 – 173.

¹⁴²⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 96. Sobre la discusión acerca del momento procesal de apreciación de la causa de levantamiento de la pena, vid. ampliamente: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 165 y ss. Como señala el autor, “la atribución de un(a) competencia jurisdiccional minimiza los riesgos de manifestación de mecánicas negociadoras entre el sujeto infractor y la Administración inspectora y/o recaudadora” (p. 167). Se muestra de acuerdo con este autor, si bien con cautela: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 589 – 590.

haciéndose inaplicable el bloqueo en múltiples casos¹⁴²⁸. Lo que no nos resulta posible es preconizar la desaparición de esta primera circunstancia de bloqueo: dado que en la gran mayoría de los supuestos será la Administración la que conozca del hecho defraudatorio y se aproxime a él, la intervención de aquélla debe quebrar toda posibilidad de regularización, por lo que debe ser contemplada como supuesto de bloqueo¹⁴²⁹.

2.2. El presupuesto base para la operatividad de la causa de bloqueo: la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de las deudas. Consideraciones a la luz de la normativa sectorial.

En el examen de esta primera circunstancia de bloqueo hemos optado por disociar el estudio de dos exigencias diferenciadas pero a la vez íntimamente imbricadas, como veremos: por un lado (1) el inicio de las actuaciones de inspección dirigidas a determinar la deuda, y por otro (2) la notificación del inicio de dichas actuaciones. En este momento habremos de dotar de contenido a la primera de estas exigencias, pues constituye la base sobre la que habrá de operar esta cláusula de cierre (toda vez que las actuaciones administrativas, antes de ser *notificadas*, deberán haberse iniciado). A continuación el estudio será dividido en dos partes: en la primera se analizarán cuáles son aquellas “actuaciones inspectoras” de las que habla el art. 307,3 CP.; en la segunda, el análisis se centrará en conocer, ya en concreto, cuáles son aquellas actuaciones de inspección “dirigidas a la determinación de las deudas”.

2.2.1. Las “actuaciones inspectoras” y su inicio.

Como ha señalado QUERALT JIMÉNEZ, por exigencia de la letra de la Ley las actuaciones administrativas tienen que ser “forzosamente inspectoras, y no de cualquier

¹⁴²⁸ Ya en páginas anteriores de este capítulo nos mostramos conformes con una voluntariedad normativizada para esta cláusula, lo que a nuestro juicio no hacía incompatible una fundamentación de tipo jurídico – penal. Nos remitimos *supra* para contrastar nuestra opinión.

¹⁴²⁹ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 589; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 147; y BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 96.

otro orden”¹⁴³⁰. Analizando la legislación administrativa en materia de procedimientos de inspección en el ámbito de la Seguridad Social deben identificarse cuáles son aquellas *actividades inspectoras* de las que habla la Ley. Sólo así podremos posteriormente dilucidar cuándo las mismas se dirigen a la *determinación de las deudas* y, en su caso, cómo debe cumplirse el requisito de la *notificación* de las mismas¹⁴³¹. Este es, por tanto, el paso previo y necesario del análisis.

Según se desprende del art. 14,1 de la Ley 42/1997, de 14 de noviembre, Ordenadora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social (en adelante LOITS.), la actividad inspectora puede desarrollarse “mediante visita a los centros o lugares de trabajo, sin necesidad de aviso previo; mediante requerimiento de comparecencia ante el funcionario actuante de quien resulte obligado, aportando la documentación que se señale en cada caso, o para efectuar las aclaraciones pertinentes; en virtud de expediente administrativo cuando el contenido de su actuación permita iniciar y finalizar aquella”. Por su parte, el art. 14,1 bis LOITS. añade un cuarto supuesto: “igualmente la Inspección de Trabajo y Seguridad Social podrá actuar mediante comprobación de datos o antecedentes que obren en las Administraciones Públicas”. Estas cuatro modalidades de despliegue de la actividad inspectora se encuentran también señaladas en el art. 15,1 del Real Decreto 138/2000, de 4 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social (en adelante ROFITS.)¹⁴³².

¹⁴³⁰ QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social”, en Romeo Casabona, C. M. (ed.), *Dogmática penal, política criminal y criminología en evolución*, Ed. Comares. Universidad de La Laguna, Granada, 1997, pp. 264 – 265; y El Mismo, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 816.

¹⁴³¹ Como señala SUÁREZ GONZÁLEZ, en Rodríguez Mourullo (dir.), Jorge Barreiro (coord.), *Comentarios al Código Penal*, cit., pp. 877 – 878, de las actuaciones inspectoras que contempla la legislación sólo la consistente en la comunicación notificada al obligado cumplimentará la exigencia del art. 307,3 CP.

¹⁴³² Reza el art. 15,1 ROFITS.: “en desarrollo del artículo 14 de la Ley Ordenadora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, los funcionarios de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social desarrollarán sus actuaciones inspectoras y de asistencia técnica, mediante las siguientes modalidades: a) Visita a los centros y lugares de trabajo, con la personación del funcionario actuante en el centro o lugar de trabajo, sin necesidad de aviso previo, pudiendo efectuarse por un único funcionario o conjuntamente por varios. Podrá efectuarse más de una visita sucesiva. Cuando iniciadas actuaciones mediante visita, no sea posible o no tenga objeto su continuidad en el centro visitado, podrá continuarse en la forma establecida en el apartado siguiente. b) Comparecencia de los sujetos obligados ante el funcionario actuante en la oficina pública que éste señale, en virtud de requerimiento, con o sin aportación de información documental o en soporte informático, en su caso, con expresión en el requerimiento de la documentación que deba ser objeto de presentación. El requerimiento será escrito y notificado directamente con ocasión de visita al centro de trabajo, o por cualquier forma de notificación válida. Cuando el requerimiento se formule por

Estas son, por tanto, las actuaciones administrativas a las que se refiere la Ley en la primera cláusula de cierre a la regularización. El precepto sólo viene referido a las “actuaciones inspectoras” y no a todo tipo de actuaciones de gestión por parte de la Administración. En consecuencia, el sujeto podrá seguir regularizando su situación cuando la cuantificación de las deudas se lleve a cabo por órganos administrativos no – inspectores. Sólo aquellas actuaciones llevadas a cabo por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social¹⁴³³, es decir, ejercitadas por funcionarios del Cuerpo Superior de Inspectores de Trabajo y Seguridad Social o de Subdirectores de Empleo y Seguridad Social, podrán impedir la regularización¹⁴³⁴.

Como se desprende de la normativa sectorial, y así lo hace notar la doctrina, esta primera circunstancia de bloqueo parece tener su ámbito propio de aplicación en los

un equipo, determinará el inspector o subinspector ante el que haya de comparecer el sujeto requerido. c) Comprobación de datos o antecedentes que obren en las Administraciones públicas; a tal fin, la Inspección podrá acceder a tales datos y antecedentes, proceder a cruces informáticos y solicitar antecedentes o información que permita comprobar el cumplimiento de la normativa aplicable. Si de su examen se dedujeran indicios de incumplimiento, podrá procederse en la forma dispuesta en los apartados anteriores al objeto de completar la comprobación. Podrán valorarse también los datos o antecedentes que le suministren otras Administraciones públicas de la Unión Europea. d) Expediente administrativo, cuando de su contenido se dedujeran los elementos suficientes de comprobación y de convicción para iniciar y concluir la actuación inspectora”.

¹⁴³³ Como señala VÍLCHEZ PORRAS, M.: “Gestión y régimen económico – financiero de la Seguridad Social”, en Gorelli Hernández, J., Vilchez Porras, M., Álvarez Alcolea, M., De Val Tena, A. L., *Lecciones de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 2011, p. 68, la Inspección de Trabajo y Seguridad Social (ITSS.) se creó en el año 1906 configurándose como un servicio público cuya misión es vigilar el cumplimiento de las normas del orden social y exigiendo las responsabilidades oportunas, entre otras muchas funciones. No puede dejar de tenerse en cuenta la Orden ESS/78/2014, de 20 de enero, por la que se crea la Unidad Especial de Colaboración y Apoyo a los Juzgados y Tribunales y a la Fiscalía General del Estado para la lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social, normativa aprobada en el seno del plan de lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social, adoptado en Consejo de Ministros en fecha de 27 de abril de 2012. En el artículo 2 de la citada Orden puede leerse lo siguiente: “corresponderá a esta Unidad Especial el desarrollo de las funciones que le encomiende la Autoridad Central de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, a través de los órganos integrantes de ésta, para la colaboración y auxilio en la persecución de los delitos en materia de empleo irregular y fraude a la Seguridad Social y, en particular, las tareas de inspección, coordinación, asesoramiento y apoyo que resulten necesarias. A tal efecto, y cuando proceda, remitirá a los Juzgados, a los Tribunales y al Ministerio Fiscal los informes que sean precisos, recabando e integrando, en su caso, la información obrante en el resto de las unidades que integran el Sistema de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social”. Por ello, la nueva Unidad Especial, que posee ahora tareas de *inspección*, también puede considerarse a los efectos que aquí interesan “órgano inspector”.

¹⁴³⁴ Así lo advierten: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 192; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.*, p. 356; QUERALT JIMÉNEZ, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social*, p. 265; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 105; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 92; y NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social, cit.*, p. 117. También en relación con el delito fiscal: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria, cit.*, p. 85; y MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios... cit.*, p. 449.

procedimientos de *liquidación de cuotas*¹⁴³⁵. Éste es el mecanismo mediante el cual los órganos de inspección proceden a determinar y conocer el importe de lo adeudado (determinación de las deudas, según expone el art. 307,3 CP.)¹⁴³⁶. Como señala el art. 29,1 RGPIS.: “la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, en relación con las deudas por cuotas a la Seguridad Social y conceptos de ingreso conjunto con éstas, podrá formular propuestas de liquidación, actas de liquidación y requerimientos en los supuestos y con alcance que se establece en este capítulo”.

Como dijimos, sólo aquellas actuaciones que puedan considerarse *inspectoras* podrán bloquear la operatividad de la regularización. Como entre otros ha señalado MARTÍNEZ LUCAS ello implica que “la actuación de la TGSS. en orden a la cuantificación de las deudas contributivas defraudadas no bloquea la utilización de esta excusa absolutoria”¹⁴³⁷. En general, las notificaciones que se refieran a actuaciones llevadas a cabo por cualquier órgano gestor que no tenga carácter *inspector* no impedirá el levantamiento de la pena por regularización en esta primera circunstancia de bloqueo¹⁴³⁸. No puede compartirse la opinión de aquél grupo minoritario de autores que admiten el efecto de bloqueo también ante determinadas actuaciones gestoras que, *de facto*, no constituyen “inspección”¹⁴³⁹: como dice BRANDARIZ GARCÍA, existe una delimitación demasiado clara entre los órganos inspectores y los restantes organismos administrativos como para interpretar que cualquiera de ellos pueda incardinarse en el art. 307,3 CP., que sólo habla de “actuaciones inspectoras”¹⁴⁴⁰.

¹⁴³⁵ Así: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 99; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 692; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 62; y GALA DURÁN, *La responsabilidad empresarial por incumplimiento de las obligaciones... cit.*, p. 403.

¹⁴³⁶ VIDA SORIA / MONEREO PÉREZ / MOLINA NAVARRETE / QUESADA SEGURA, *Manual de Seguridad Social, cit.*, p. 206.

¹⁴³⁷ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 192. Vid. tb.: GALA DURÁN, *La responsabilidad empresarial por incumplimiento de las obligaciones... cit.*, p. 403.

¹⁴³⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 105; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 92, y 62.

¹⁴³⁹ Así v. gr.: GALA DURÁN, *La responsabilidad empresarial por incumplimiento de las obligaciones... cit.*, p. 403.

¹⁴⁴⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 105; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 694. De la misma opinión: LOZANO ORTIZ, J. C.: “El nuevo delito contra la Seguridad Social”, en Camino Frías, J. J. (coord.), *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013, p. 357.

Lo anterior permite que el sujeto pueda regularizar válidamente su situación con la Seguridad Social en aquellos casos en los que ésta reaccione frente al incumplimiento no mediante una actuación inspectora sino mediante una *reclamación de deuda*¹⁴⁴¹, cuya expedición y notificación es competencia de la TGSS., y no de los organismos inspectores, tal y como se señala en el art. 63 RGR¹⁴⁴². Para MARTÍNEZ LUCAS con ello se está dejando en manos de la Seguridad Social “la posibilidad de limitar o no la actuación de esta causa de exención de responsabilidad penal mediante la interposición de una denuncia o querella a través de sus servicios jurídicos”¹⁴⁴³. De este modo la Administración ostentaría cierto margen de maniobra para permitir la regularización. A pesar de que lo anterior constituya una realidad, no obstante debemos relativizar esta crítica:

Como se ha expuesto, la actuación de los organismos inspectores se articula mediante las denominadas *actas de liquidación* (o, en su caso, propuestas de liquidación o requerimientos de pago, como expusimos); siendo esto así, como advierte BRANDARIZ GARCÍA un mero vistazo a los supuestos legales en los que la Administración tiene que reaccionar ante el incumplimiento con una *reclamación de deuda* o bien, de modo alternativo, con un *acta de liquidación*, evidencia que ante los supuestos de defraudación recogidos por el art. 307 CP., el primero de estos expedientes (la reclamación de deuda) resultará “tendencialmente marginal”¹⁴⁴⁴.

El art. 62 RGR. señala los casos en los que procede la *reclamación de deuda*. Sintéticamente, tales supuestos son los siguientes: (a) falta de cotización respecto de trabajadores dados de alta, cuando no se hubieran presentado los documentos de cotización en plazo reglamentario o cuando, habiéndose presentado éstos, contengan determinados errores aritméticos o de cálculo, (b) falta de cotización en relación con trabajadores dados de alta que no consten en los documentos de cotización presentados en plazo reglamentario, (c) cuando existan diferencias de importe entre las cuotas ingresadas y las que legalmente corresponda liquidar, debidas a errores aritméticos o de

¹⁴⁴¹ Así advierten: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 356; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 105 – 106; y MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 192.

¹⁴⁴² El primer inciso del art. 63 RGR. apunta que “las reclamaciones de deuda serán expedidas por la Tesorería General de la Seguridad Social (...)”.

¹⁴⁴³ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 192.

¹⁴⁴⁴ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 106.

cálculo que resulten directamente de los documentos de cotización presentados, y (d) cuando existan deudas por cuotas cuya liquidación no corresponda a la Inspección de Trabajo y Seguridad Social. Por su parte el art. 65 RGR. indica que procede la expedición de *actas de liquidación* (por parte de los organismos inspectores, como expusimos), entre otros: (a) en casos de falta de afiliación o alta de trabajadores, (b) cuando existan diferencias de cotización por trabajadores en situación de alta, cuando dichas diferencias no resulten directamente de los documentos de cotización presentados dentro o fuera de plazo, y (c) en supuestos de aplicación indebida de bonificaciones en las cotizaciones de la Seguridad Social. En resumen, como explican los expertos en materia de Seguridad Social, la *reclamación de deuda* procede cuando la TGSS. conoce ya del importe de la misma, mientras que el *acta de liquidación* procede cuando no se conoce dicho importe y exige determinación¹⁴⁴⁵. A la luz de los supuestos típicos contemplados en el primer apartado del art. 307 CP., como entiende BRANDARIZ GARCÍA, y teniendo en cuenta que las actuaciones de inspección deben dirigirse a la *determinación* o la *cuantificación* de las deudas (como analizaremos en el epígrafe siguiente), lo habitual será que la competencia para el descubrimiento la ostenten los órganos de inspección, articulándose su actuación mediante *actas de liquidación*¹⁴⁴⁶. Con todo, hay que reconocer que en aquellos casos en que la actuación administrativa contra el fraude se produzca mediante una *reclamación de deuda* por parte de la Seguridad Social, la notificación de la misma no cerrará el paso a la regularización, por no poder calificarse ésta actuación como “inspectora”. Compartimos por ello la propuesta realizada por BRANDARIZ GARCIA en el sentido de reclamar, de *lege ferenda*, un cambio en la normativa en el que se haga alusión no sólo a las actuaciones *inspectoras* sino, más en general, a todas aquellas actuaciones *gestoras* de la Administración, lo que resultaría más coherente con la fundamentación jurídicopenal de la norma, en términos de “espontaneidad” de la regularización¹⁴⁴⁷. De *lege data*, sin embargo, este problema quedará solucionado cuando la Administración, en supuestos de reclamación de deudas, ponga en conocimiento del Ministerio Fiscal o del Letrado de la Seguridad Social la existencia del fraude para que éstos procedan a la presentación de

¹⁴⁴⁵ VIDA SORIA / MONEREO PÉREZ / MOLINA NAVARRETE / QUESADA SEGURA, *Manual de Seguridad Social*, cit., p. 206.

¹⁴⁴⁶ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 106 – 107.

¹⁴⁴⁷ *Ibíd.*, p. 107.

querella o denuncia, lo que bloquearía la regularización en virtud de la segunda causa de cierre (que analizaremos más adelante).

2.2.2. Las actuaciones inspectoras “dirigidas a la determinación de las deudas”.

Hasta el momento se ha delimitado qué debe entenderse por “actuaciones inspectoras” de la Seguridad Social: éstas son sólo aquellas ejecutadas por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, y no por otros órganos que intervengan en cualquier otro tipo de gestión que no se considere “inspección”. Como se indicó en el apartado anterior de este trabajo, el art. 14,1 LOITS. (así como el art. 15,1 ROFITS) contempla cuatro supuestos de actividad inspectora. En este instante el examen habrá de constreñirse a delimitar en qué momento concreto puede entenderse que estas actuaciones inspectoras se dirigen a la *determinación de las deudas* y, por tanto, cierran la posibilidad de regularizar válidamente¹⁴⁴⁸.

El primero de los supuestos de actividad inspectora consiste en la “visita a los centros o lugares de trabajo, sin necesidad de aviso previo”, por parte de uno o varios funcionarios. Examinando esta primera actuación, algunos autores entienden que la mera visita del inspector ya es susceptible de bloquear la regularización. Entre este grupo puede encuadrarse la opinión de BRANDARIZ GARCÍA, quien considera que de existir aviso previo de la visita el mismo bloquearía ya la regularización; caso de no existir aviso previo entiende el autor que “una interpretación no formalista del requisito debe llevar a entender que esa visita supone una comunicación material del inicio de esas actuaciones inspectoras, lo que, si se quiere, puede ser formalizado mediante la comunicación de la visita en el momento en que comienza a desarrollarse, o mediante la

¹⁴⁴⁸ Contrariamente al pensamiento de algún autor (v. gr.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 98 y ss.) no puede decirse que el sólo inicio *notificado* de cualquiera de las actuaciones inspectoras señaladas por la Ley precluya por sí mismo la posibilidad de regularizar: identificar en este instante el bloqueo supone obviar una de las exigencias del precepto, consistente en que tales actuaciones se dirijan a la *determinación de la deuda*. Sobre este particular alerta: FIGUERAS COLL, C.: “La excusa absolutoria en los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Diario La Ley*, nº . 4163, año 1996 – 6, (D – 341), p. 1475.

preceptiva inscripción en el Libro de Visitas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social”¹⁴⁴⁹.

No podemos compartir la opinión de este autor; el problema, pensamos, no consiste en establecer en qué momento ha de entenderse *notificada* la visita del inspector al centro de trabajo: más bien, con carácter previo, habrá de darse respuesta a la cuestión de si la sola *visita* constituye una actuación inspectora “dirigida a la determinación de la deuda”, tal cual exige el art. 307,3 CP. Y, como apunta MARTÍNEZ LUCAS, la mera visita del inspector al lugar de trabajo, con o sin aviso previo, no es susceptible de bloquear la regularización “pues con este hecho no se liquida ni cuantifica ninguna deuda con la Seguridad Social”¹⁴⁵⁰. Con la sola visita del funcionario la actuación inspectora todavía no se dirige a determinar, precisar o cuantificar la deuda de cotización, que es una de las exigencias de esta primera circunstancia de bloqueo. Pese a que la visita del inspector pueda constituir una “actividad inspectora” no puede entenderse que la misma, individualmente considerada y sin ulteriores actuaciones por parte del órgano competente, se dirija ya a la “determinación de las deudas”. Cuestión distinta es que con posterioridad a dicha visita, y como consecuencia de la misma, se expida un *acta de liquidación* que, ahora sí, precluiría la posibilidad de regularizar válidamente, entendiéndose ésta como una actuación inspectora tendente a la determinación o cuantificación de la deuda (como veremos de inmediato)¹⁴⁵¹.

El segundo supuesto de inspección se lleva a cabo “mediante requerimiento de comparecencia ante el funcionario actuante de quien resulte obligado, aportando la documentación que se señale en cada caso, o para efectuar las aclaraciones pertinentes”, según señala el art. 14,1 LOITS. De nuevo, BRANDARIZ GARCÍA considera que el propio *requerimiento* al sujeto para su comparecencia ante el organismo competente opera ya a modo de notificación del inicio de las “actuaciones inspectoras” precisadas

¹⁴⁴⁹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 99. De *lege ferenda* se muestra partidario de esta interpretación: IGLESIAS RÍO, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 832.

¹⁴⁵⁰ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 192 – 193. En el mismo sentido: NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social, cit.*, p. 117. De la misma opinión, si bien entendiendo que la visita del inspector no puede ser considerada como *notificación* de las actuaciones inspectoras: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 591; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 149.

¹⁴⁵¹ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 193.

en esta causa de bloqueo, por lo que con la misma se cerraría el paso a la regularización¹⁴⁵². Sin embargo, pensamos que con esta actuación inspectora tampoco se procede, por sí misma, a la “determinación de la deuda”; mediante el requerimiento al sujeto únicamente se le llama a comparecer ante las oficinas inspectoras con objeto de aportar una documentación determinada o dar las explicaciones pertinentes, pero con dicho llamamiento todavía no se procede a *determinar* o precisar la deuda¹⁴⁵³. Al igual que ocurría con la visita del funcionario al centro de trabajo, para entender que esta actuación inspectora se dirige a *determinar* o *cuantificar* la deuda será necesario que el organismo inspector expida un acta de liquidación que, de ser notificado correctamente al sujeto, ahora sí bloquearía la regularización.

Los dos últimos supuestos de actividad inspectora se producen, bien (1) en virtud de expediente administrativo “cuando de su contenido se dedujeran los elementos suficientes de comprobación y de convicción para iniciar y concluir la actuación inspectora”, o bien (2) cuando la Inspección de Trabajo y Seguridad Social actúe “mediante comprobación de datos o antecedentes que obren en las Administraciones Públicas”, tal y como señala el art. 15,1 ROFITS. Al igual que ocurría con las primeras dos modalidades, tampoco puede afirmarse que por sí sólo el comienzo de estas actuaciones de investigación bloquee el paso a la regularización: las mismas, a pesar de constituir “actuaciones inspectoras”, pues tienden a la averiguación de la infracción, por sí solas no se dirigen a “la determinación de la deuda”. En estos dos últimos supuestos, como alerta BRANDARIZ GARCÍA, ni siquiera sería posible encontrar un modo de notificación del inicio de los mismos al sujeto en la legislación sectorial¹⁴⁵⁴.

De todo lo expuesto hasta el momento puede extraerse una conclusión clara: el comienzo de cualquiera de las cuatro actuaciones inspectoras que se han estudiado no precluye por sí mismo la posibilidad de regularizar, siendo necesario que dichas actuaciones inspectoras se dirijan a *determinar la deuda*. El precepto no se ha limitado a exigir el inicio notificado de cualquier actuación inspectora, sino a requerir la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras *dirigidas a la determinación de las*

¹⁴⁵² BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 99.

¹⁴⁵³ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 193.

¹⁴⁵⁴ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 99.

deudas, lo que sitúa el bloqueo en un momento ulterior¹⁴⁵⁵. Con el comienzo de cualquiera de las actividades inspectoras señaladas el órgano competente no se dirige, todavía, a determinar o precisar la deuda de cotización sino, sencillamente, a *averiguar* la existencia de la misma (o a cualesquiera otras posibles finalidades)¹⁴⁵⁶. Al exigir esta primera causa de bloqueo que la actividad inspectora tienda a *determinar* o *cuantificar* la deuda, la norma requiere del inicio de un procedimiento de liquidación por parte del órgano inspector, sea cual sea el modo de inspección elegido de entre los cuatro señalados. Y este procedimiento administrativo para la tramitación de expedientes liquidatorios de la deuda por parte de los órganos de inspección puede iniciarse por tres vías diferentes, como se señala en el art. 29 RGIPS.: “la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, en relación con las deudas por cuotas a la Seguridad Social y conceptos de ingreso conjunto con éstas, podrá formular propuestas de liquidación, actas de liquidación y requerimientos en los supuestos y con alcance que se establece en este capítulo”. Siendo esto así, como expone MARTÍNEZ LUCAS, sólo podrá entenderse que la actividad inspectora se dirige a la *determinación de la deuda* en los casos siguientes:

En primer lugar, cuando se expida un *acta de liquidación* (concurrente o no con un acta de infracción) en los casos señalados por la Ley¹⁴⁵⁷, y con observancia de todos los

¹⁴⁵⁵ Resulta criticable que el legislador penal haya optado por configurar esta primera circunstancia de bloqueo aludiendo a la *notificación del inicio de las actuaciones inspectoras dirigidas a determinar la deuda*, pues dicha terminología, como bien advierte NARVÁEZ BERMEJO, no se ajusta al procedimiento de inspección y liquidación de cuotas de la Seguridad Social, en el que dicho trámite, tal cual está expresado en el art. 307,3 CP., no existe: en todo caso, como estamos defendiendo en el texto, tal iniciativa tiene lugar “mediante la extensión de la correspondiente acta de liquidación que contendrá, entre otras menciones, la cuota a ingresar”. Todas aquellas actuaciones inspectoras analizadas *supra* (por ejemplo, la visita del inspector al centro de trabajo) habrán de considerarse preliminares a la actuación de inspección *tendente a determinar la deuda* en el sentido de lo dispuesto en el art. 307,3 CP. (vid.: NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 117).

¹⁴⁵⁶ Cfr.: AYALA GÓMEZ, en Ortiz de Urbina (coord.), VV. AA., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 697.

¹⁴⁵⁷ Art. 31 RGPIS.: “1. Procederá la extensión de actas de liquidación en las deudas por cuotas originadas por: a) Falta de afiliación o de alta de trabajadores en cualquiera de los Regímenes del Sistema de la Seguridad Social. b) Diferencias de cotización por trabajadores dados de alta cuando dichas diferencias no resulten directamente de los documentos de cotización presentados dentro o fuera del plazo reglamentario. c) Por derivación de la responsabilidad del sujeto obligado al pago, cualquiera que sea su causa y Régimen de la Seguridad Social aplicable. 2. En los supuestos en que se compruebe la concurrencia de presuntos responsables solidarios, la Inspección de Trabajo y Seguridad Social podrá extender acta a todos los sujetos responsables o a uno de ellos, que se tramitarán en el mismo expediente”.

requisitos reglamentariamente exigidos (señalados en el art. 32 RGPIS.¹⁴⁵⁸). Por supuesto este acto deberá ser correctamente notificado para poder cerrar la posibilidad de regularización, exigencia sobre la que volveremos más adelante. La notificación de esta acta de liquidación, como expusimos más arriba en este trabajo, ha sido admitida por la doctrina como la actuación en que por excelencia debe operar esta primera causa de bloqueo administrativa¹⁴⁵⁹. Cuando de cualquiera de las cuatro modalidades de actuación inspectora se derive la expedición de dicho acta de liquidación podrá entenderse cumplido el extremo normativo del art. 307,3 CP. consistente en el *inicio de las actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de las deudas*.

En segundo lugar, cuando se produzca una *propuesta de liquidación*, propuesta que procede “cuando la Inspección compruebe la falta total de cotización respecto de trabajadores dados de alta, y no se hubieran presentado los documentos de cotización en plazo reglamentario, así como por trabajadores en alta no figurados en tales documentos aunque éstos se presenten dentro de dicho plazo”, tal y como se señala en el art. 30,1 RGIPS. Esta propuesta sí consiste en una actuación de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social tendente a la “determinación de la deuda”, como se deduce de la lectura del art. 30,2 RGIPS.¹⁴⁶⁰ Por tanto, la notificación de esta propuesta de liquidación impedirá la regularización ante la Seguridad Social¹⁴⁶¹.

Y en tercer y último lugar, cuando se produzca un *requerimiento de pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta* efectuado por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social. Como señala el art. 35,1 RGIPS.: “cuando en el ejercicio de su función, la Inspección de Trabajo y Seguridad Social comprobare la existencia de

¹⁴⁵⁸ Destacamos en este momento los requisitos más relevantes a los que debe dar cobertura el acta de liquidación: determinación del régimen de Seguridad Social, nombre completo, razón social, domicilio, actividad desarrollada, número de identificación fiscal, sujetos responsables, hechos motivadores de la liquidación y elementos de convicción del funcionario, datos que se han tomado en consideración para el cálculo de la deuda (período descubierto, relación nominal, etc.), el importe completo de la deuda, firma del funcionario, posibilidad de alegaciones, y fecha.

¹⁴⁵⁹ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 193; y El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social, cit.*, p. 537. Vid. tb.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 99.

¹⁴⁶⁰ Como señala el art. 30,2 RGPIS.: “la propuesta de liquidación determinará, al menos, el sujeto obligado con sus datos de identificación, período de liquidación y circunstancias del descubierto, número de trabajadores afectados y su identificación, y forma en que se efectuó la comprobación inspectora. La propuesta contendrá la determinación de las bases de cotización y tipos aplicables por contingencias generales, profesionales, horas extraordinarias y cuantas otras sean aplicables, el recargo por mora, y el importe total de la liquidación, y será firmada por el Inspector o Subinspector actuante”.

¹⁴⁶¹ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 193.

deudas por cuotas a la Seguridad Social o conceptos asimilados, podrá requerir a quien estime sujeto responsable de su pago para que proceda a su ingreso efectivo, absteniéndose de iniciar expedientes sancionador y liquidatorio a resultas de su cumplimiento”. Este requerimiento puede efectuarse mediante diligencia en el Libro de Visitas, o mediante notificación de escrito ordinario, tal y como se desprende del art. 35,2 RGIPS. En este último artículo, además, se señala que en el requerimiento el inspector habrá de determinar “los elementos substanciales de la deuda para su regularización, el plazo o plazos para su ingreso efectivo en la Seguridad Social, y la obligación de justificación documental ante la Inspección de cada uno de los ingresos efectuados en los plazos establecidos al efecto en el requerimiento”, por lo que, como apunta MARTÍNEZ LUCAS, habrá de considerarse al mismo como el inicio de una actuación inspectora *dirigida a la determinación de las deudas*¹⁴⁶². Ello sin perjuicio de que, tal y como dispone el art. 35,3 RGIPS., de incumplirse el requerimiento se proceda después a la práctica de las actas de liquidación y en su caso de infracción que procedan.

Por lo demás, resta señalar que esta primera causa de bloqueo habla de la determinación de *dichas deudas* con la Seguridad Social, por lo que la norma se está refiriendo a las deudas objeto de regularización (cuyo contenido ya fue analizado al inicio del presente Capítulo). Por consiguiente, si las actuaciones inspectoras se dirigen a otras deudas diferentes no operará el efecto bloqueo respecto de estas últimas. Esta observación puede tener cierta relevancia en supuestos en los que el fraude se ha cometido a lo largo de varios años y la notificación de la actuación inspectora venga referida tan sólo a un determinado período, pues en estos casos el sujeto podrá seguir regularizando la deuda respecto de otros períodos que excedan de aquélla ya determinada por el órgano inspector¹⁴⁶³. Algún autor ha entendido que esta situación

¹⁴⁶² *Ibidem.*, p. 193.

¹⁴⁶³ QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández, (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 44; El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 198; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 173; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.*, p. 356; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 194; CUGAT MAURI / BAÑERES SANTOS, en Álvarez García (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, Ventura Püschel (coords.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 822; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 107 – 108; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 92; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena... cit.*, pp. 62 – 63; RACAÑO MARTÍN, M. A.: *El delito de defraudación tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 125; FIGUERAS COLL, *La excusa absolutoria en los delitos contra*

puede acontecer ciertamente disfuncional desde la óptica político – criminal, pues en tales casos el sujeto podría verse movido a regularizar otros períodos no inspeccionados por temor al descubrimiento¹⁴⁶⁴. No obstante, debemos oponer que en este último supuesto el sujeto todavía sigue actuando *voluntariamente* en el sentido normativizado del art. 307,3 CP., pues la Administración aún no conoce ni ha comenzado a inspeccionar la existencia de una deuda oculta, y mucho menos se le ha dado a conocer dicha investigación al infractor, por lo que cabe todavía mantener que la vuelta a la legalidad por parte del defraudador es *espontánea* y por tanto valiosa desde una perspectiva preventiva¹⁴⁶⁵.

Señalados los tres momentos que a nuestro juicio deben entenderse como el “inicio de las actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de las deudas”, en adelante el análisis se centrará en dotar de contenido a la exigencia de *notificación* de los mismos (exigencia dimanante del propio art. 307,3 CP.).

2.3. La exigencia de *notificación*.

2.3.1. Consideración crítica de la exigencia de *notificación* desde la perspectiva del *telos* jurídico – penal de la norma.

En esta primera causa de bloqueo el límite a la regularización se hace depender de la *notificación* al sujeto del inicio de actuaciones inspectoras dirigidas a determinar la deuda. En este sentido, como aducen DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, el momento tempestivo que causa el bloqueo surge cuando media “un requerimiento o comunicación formal de la Administración al obligado”, momento en el cual cesa toda posibilidad de regularizar¹⁴⁶⁶ (opinión sostenida también

la Hacienda Pública, cit., p. 1475; HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal... cit.* p. 6; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, p. 92; SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez, (et. al), *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal*, cit., p. 215; IGLESIAS RÍO, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 84; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubierto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 310.

¹⁴⁶⁴ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 378 y ss.

¹⁴⁶⁵ Así: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 108.

¹⁴⁶⁶ DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal*, cit. p. 272.

jurisprudencialmente)¹⁴⁶⁷. El hecho de hacer depender la operatividad del bloqueo de la *notificación* de las actuaciones de inspección ha sido objeto de algunas críticas por parte de la doctrina científica, que ha considerado que la cláusula resulta inidónea desde la óptica del *telos* jurídico – penal de la norma.

Para un sector, la exigencia de *notificación* pudiera debilitar la fundamentación jurídico – penal de la cláusula de regularización (basada, recordemos, en la menor necesidad de pena en atención a criterios preventivos) siendo más acertado fijar el momento de cierre en el *conocimiento* del inicio de las actuaciones inspectoras por parte del sujeto¹⁴⁶⁸. Según consideran estos autores, estableciéndose el bloqueo en la notificación la regularización seguirá siendo perfectamente válida aún cuando se produzca en un momento posterior a aquél en el que el sujeto conoce ya, por cauces diferentes al de esta comunicación formal, que ha sido descubierto y se han iniciado los trámites para su persecución (por ejemplo: por medio de otra persona, por la prensa...)¹⁴⁶⁹. Como entiende HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, con la notificación se abre la puerta a supuestos en los que “el

¹⁴⁶⁷ Así, por todas, vid.: STS de 26 de diciembre de 2001, Sala 2ª, FJ’s 4º y 5º (Iustel, §309385), SAP de Segovia, de 30 de septiembre de 2004, Sala 2ª, FJ único, (Westlaw Aranzadi, RJ 2004/304785), y SAP de Valladolid, de 16 de mayo de 2002, Sala 2ª, FJ 2º, (Westlaw Aranzadi, RJ 2002/511).

¹⁴⁶⁸ En este sentido, entre otros: BLANCO CORDERO, I.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Eguzkilore Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, nº 14, San Sebastián, diciembre de 2000, p. 30; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 96 y ss.; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 89 y ss.; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 691 y ss.; ASÚA BATARRITA, A.: “El delito de fraude de subvenciones”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.), *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1997, p. 299; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal, cit.* p. 141; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, pp. 92 – 93; HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal... cit.* p. 6; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., MERINO JARA, I., “La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XLV, nº 236, Abril – Junio, año 1995, pp. 368 – 369; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancr Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria, cit.*, pp. 223 y ss.; e IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 306 y 387. Parece advertirse esta opinión también por parte de: ÁLVAREZ MORENO, *Los delitos contra la Seguridad Social, cit.*, p. 45; y SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez, et. al., *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal, cit.*, p. 215.

¹⁴⁶⁹ DEL MORAL GARCÍA, en Martín Espino (coord.), *Delito fiscal y fraude a la Seguridad Social, cit.*, pp. 309 – 310; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 97; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 89; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 691. Advierte tb. sobre esta posibilidad: FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena... cit.*, p. 62

comportamiento real debe calificarse legalmente de espontáneo aunque realmente no lo sea”¹⁴⁷⁰. También es de esta opinión BLANCO CORDERO, para quien en esta causa de cierre “cabe la posibilidad de que el sujeto haya averiguado, por vías distintas [...] o por otro género de circunstancias, la inminencia de ser descubierto”, en cuyo caso no podrá afirmarse la espontaneidad de la regularización¹⁴⁷¹.

Para BRANDARIZ GARCÍA la solución a esta problemática pasaría por hacer depender el bloqueo no de la notificación formal sino del *descubrimiento* y *conocimiento* de las actuaciones de investigación por parte del defraudador¹⁴⁷². Para este autor, a pesar de reconocer que con esta propuesta de *lege ferenda* se perdería en seguridad jurídica y se complicaría la actividad probatoria (en su opinión, sin embargo, problemas menores de los que se derivarían de una mera referencia, en el 307,3 CP., a la exigencia aséptica de un comportamiento de carácter *voluntario* o *espontáneo* del sujeto), sería ésta la solución más idónea para alcanzar “un adecuado equilibrio entre garantías del imputado y necesidades político – criminales de la norma”¹⁴⁷³. En este último sentido se ha pronunciado también algún sector de la jurisprudencia; así por ejemplo el Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 7 de septiembre de 1995 expresó que “sería preciso que la regularización se produjese antes de que el autor desconociese tanto la existencia del procedimiento sancionador tributario como del procedimiento penal y en el caso de autos es razonable pensar que, indiciariamente, los recurrentes, en su calidad de consejeros de la entidad bancaria donde se efectuó la entrada y registro y dado que el conocimiento público de dicha diligencia y su objeto, eran conocedores de la existencia del procedimiento [...] cuando procedieron, en calidad de administradores de la entidad «Monthi, SA», a la regularización de su deuda a la Hacienda Pública, siendo revelador de dicho conocimiento la escasa diferencia temporal entre la citada diligencia judicial y la regularización”¹⁴⁷⁴. En igual sentido se

¹⁴⁷⁰ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal... cit.* p. 6.

¹⁴⁷¹ BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 30.

¹⁴⁷² BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 696.

¹⁴⁷³ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 97. Misma opinión mantiene el autor en: El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 90; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 691. A favor de que la norma exija, positivamente, la *espontaneidad* vid.: MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal, cit.*, p. 141, y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones... cit.*, p. 9.

¹⁴⁷⁴ Auto de la AP de Barcelona, sección 2ª, de 7 de septiembre de 1995, Fundamento de Derecho Tercero (Westlaw Aranzadi, ARP 1995/970)

pronunció la Audiencia Provincial de Valladolid en su Sentencia de 20 de marzo de 1997, considerando que la existencia de indicios suficientes que acrediten el *conocimiento* por parte del sujeto ya es suficiente para interrumpir la operatividad de la regularización¹⁴⁷⁵.

En la línea anterior, algunos autores se cuestionan qué debe ocurrir en aquellos supuestos en los que el sujeto emprende determinadas actuaciones dilatorias con la intención de impedir que la notificación de la inspección se haga efectiva, con objeto de poder regularizar ulteriormente su situación: por ejemplo, casos de ausencia premeditada del sujeto en el lugar de destino de la notificación, o supuestos de rechazo a su recepción. En estos casos la solución pasa, según la mayoría de la doctrina, por dar por válida la notificación intentada, con lo que operaría el efecto bloqueo en la regularización¹⁴⁷⁶. Pensamos que esta solución es correcta, toda vez que la misma encuentra apoyo en la normativa general administrativa en materia de notificación; así el art. 59,4 LRJPAC. señala que “cuando el interesado o su representante rechaza la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y *se tendrá por efectuado el trámite* siguiéndose el procedimiento”. No obstante, otros supuestos diferentes a los apuntados no obtendrían una respuesta tan satisfactoria: todos aquellos en los que el

¹⁴⁷⁵ STAP de Valladolid, sección 2ª, de 20 de marzo de 1997, (Westlaw Aranzadi, ARP 1997/376). En su Fundamento de Derecho Tercero puede leerse: “el acusado ha manifestado en todo momento, que cuando presentó las declaraciones del IVA de los años 1990, 1991, 1992 y 1993 no tenía conocimiento de la notificación a que se ha hecho referencia. No existe, por tanto, una prueba directa de tal conocimiento. El problema, en realidad, radica en si existe o no una prueba indirecta del mismo [...]. En el caso enjuiciado, existen dos indicios que aparecen probados de manera directa, documentalmente y por el hecho de que ni siquiera han sido cuestionados por el acusado. El primero, la realidad de la notificación efectuada el día 17 de mayo de 1994, los que el acusado presentó en la Delegación de Hacienda las declaraciones sobre el IVA correspondientes a los años 1990, 1991, 1992, 1993 y 1994 el 27 de mayo de 1994. De estos dos hechos se deduce lógicamente que el hecho de presentar tales declaraciones, respondía al conocimiento de haber sido citado para tal día 27 ante la Agencia Tributaria para ser sometido a una inspección. A lo que hay que añadir que presentó -tal como está probado- en su tiempo las declaraciones correspondiente a los años 1988, 1989 y primer trimestre de 1990, dejando de hacerlo hasta precisamente en la fecha para la que fue citado. Todo ello constituye prueba bastante del conocimiento de la notificación, que sana la irregularidad de la misma y que veda la aplicación de la excusa absolutoria”

¹⁴⁷⁶ Así: FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena...* cit., p. 62; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 97 – 98; QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo...* cit., p. 52; El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos...* cit., p. 210; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 355; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 366; y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 90. Vid. tb. sobre ello: BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 30.

sujeto tome conocimiento del inicio de las actuaciones inspectoras por una vía diferente a la de la notificación y que, sin embargo, no impedirán la regularización¹⁴⁷⁷.

Desde otro lado, por el contrario, se ha entendido que la opción legislativa estableciendo el bloqueo en la *notificación* de las actuaciones es acertada, pues reporta mayor seguridad jurídica y mayores ventajas en materia probatoria¹⁴⁷⁸. Para DE LA MATA BARRANCO, en virtud del principio de legalidad no puede admitirse un bloqueo que no se produzca mediante la notificación, como aquellas comunicaciones extraoficiales, conversaciones privadas, u otros medios. Para el autor la exigencia de notificación aporta mayor seguridad jurídica, siendo ésta el “único medio de evitar presunciones sobre la existencia de conocimiento del deudor [...] de la realización de la inspección”¹⁴⁷⁹. De la misma opinión (aún críticamente) es ASÚA BATARRITA, quien reconoce que “a efectos procesales la prueba de un conocimiento anterior puede ser difícil, mientras que la notificación formal aporta seguridad en la constatación de ese conocimiento”¹⁴⁸⁰.

Por su parte GÓMEZ PAVÓN reconoce que este criterio formal que exige la notificación de las actuaciones ciertamente puede beneficiar a personas que ya tenían conocimiento de una actuación inspectora de la Seguridad Social, cuando todavía no se hubiera notificado la misma. Para la autora, sin embargo, frente a esta objeción “no

¹⁴⁷⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 98.

¹⁴⁷⁸ En este sentido, v. gr.: DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 319; GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 590; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 148; y FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales, cit.*, p. 58. Por su parte, aún considerando equivocada la exigencia de “notificación”, reconocen las ventajas en materia probatoria y de seguridad jurídica: ASÚA BATARRITA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Ferández (coord.), *El delito de fraude de subvenciones, cit.* p. 299; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 96; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 89; IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubierto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, pp. 312 y ss.; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 173; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 387. También parece apuntar en este sentido: LOMBARDERO EXPÓSITO, *Delitos contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 47.

¹⁴⁷⁹ DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 319. Idéntica opinión mantiene: RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.* p. 157.

¹⁴⁸⁰ ASÚA BATARRITA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Ferández (coord.), *El delito de fraude de subvenciones, cit.* p. 299.

puede desconocerse la seguridad jurídica que proporciona fijar el momento en un acto formal como es la notificación”¹⁴⁸¹. GÓMEZ PAVÓN se hace con el mismo razonamiento de BRANDARIZ GARCÍA para mostrarse favorable a la exigencia de *notificación*. Toda vez que este último autor se muestra contrario a la exigencia expresa del elemento *voluntariedad* en el art. 307,3 CP., dada la inseguridad que se generaría en estos casos, exigiéndose del juzgador una valoración sobre la existencia de este requisito positivo¹⁴⁸², GÓMEZ PAVÓN opone que lo mismo pudiera ocurrir al exigirse el simple *conocimiento* de las actuaciones inspectoras, y no así la notificación: la situación sería idéntica a la rechazada por el autor en referencia a la *voluntariedad*, pues también ahora sería labor del juzgador establecer la existencia o no de ese *conocimiento*¹⁴⁸³.

Para este sector, por tanto, resulta más acertado exigir la *notificación* del inicio de las actuaciones de inspección en lugar del mero *conocimiento*. La notificación, en palabras de IGLESIAS RÍO se alzaría “como un momento garantista a favor del sujeto, a la vez que se logra una mayor objetivización y calculabilidad”¹⁴⁸⁴. En todo caso hay que apuntar que la expresión “notificación” no admite una simple equiparación con el “conocimiento” que se produzca por otras vías ajenas a aquélla: las exigencias del principio de legalidad impiden una interpretación distinta, máxime teniendo en cuenta que de permitirse simplemente “tener noticia” por otro medio diferente al de la notificación se estaría produciendo un acotamiento temporal de la operatividad de la regularización, interpretándose así la norma *in mala partem*¹⁴⁸⁵. Por ello no se nos hacen comprensibles ciertos planteamientos doctrinales y jurisprudenciales que, como apuntamos más arriba, interpretan esta primera circunstancia en el sentido de que el

¹⁴⁸¹ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 590; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 148.

¹⁴⁸² Vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 96 – 97.

¹⁴⁸³ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 590; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 148 – 149.

¹⁴⁸⁴ IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubierto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria...* cit., p. 314.

¹⁴⁸⁵ De esta opinión: ASÚA BATARRITA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de fraude de subvenciones*, cit. p. 299.

mero conocimiento acreditado por indicios suficientes y razonables, sin notificación, ya ha de considerarse bastante para vedar la regularización¹⁴⁸⁶.

Debemos mostrarnos conformes con esta última opinión doctrinal que subraya las ventajas que en materia de seguridad jurídica y de prueba proporciona la exigencia de *notificación*. Es cierto que existe la posibilidad de que el sujeto regularizador acceda al levantamiento de pena en supuestos en los que haya tenido conocimiento, por vías distintas a la notificación, de la existencia de una investigación contra él, lo que según algunos autores pondría en duda el elemento de la *voluntariedad* y con ello la fundamentación jurídico – penal apoyada en la innecesariedad de pena por razones preventivas (como explicamos en el Capítulo III de esta investigación), pues ya es conocedor de que se ha iniciado un proceso conminatorio en contra (no se trataría de un retorno *espontáneo* a la legalidad). Sin embargo, a lo anterior hay que oponer determinadas objeciones que, a nuestro modo de ver, minimizan el riesgo alertado:

Por un lado, debemos aducir que la doctrina crítica con esta primera cláusula apoya su argumentación en la posibilidad de que el infractor conozca “por otras vías” distintas a la *notificación* el inicio de actuaciones inspectoras en su contra. Sin embargo estos autores no se han detenido a señalar en qué casos o ante qué circunstancias el defraudador podrá conocer de este procedimiento en su contra. Dado lo anterior podemos plantearnos si realmente existe una alta probabilidad de conocimiento por otras vías distintas a la notificación, y, en su caso, cuáles pueden ser esas “otras vías”. Cuanto menos a esta doctrina puede oponérsele que no aporta estudios ni datos empíricos que acrediten sus afirmaciones, de forma tal que su teoría queda apoyada en suposiciones o, a lo sumo, en posibilidades cuya realidad no queda constatada (de esta forma, por ejemplo, la posibilidad de que el defraudador conozca de un procedimiento en su contra de manos de un amigo, conocido o familiar que de alguna forma esté en contacto con el órgano administrativo competente, puede resultar, ponderadamente, bastante reducida). Siendo esto así, el riesgo alertado por este sector, en referencia a la confrontación que pudiera generarse con *telos* jurídico – penal de la norma, quedaría

¹⁴⁸⁶ Vid.: DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 319. De igual opinión, entendiendo que en todo caso es necesaria la notificación: STAP de Madrid, sección 15ª, de 4 de septiembre de 1998, FJ. Tercero, (Westlaw Aranzadi, ARP 1998/4147).

minimizado, máxime teniendo en cuenta que nos encontramos ante procedimientos altamente formalizados.

Por otro lado, cabe la posibilidad de que el sujeto *intuya* que va a ser descubierto cuando se da comienzo a alguna de las actuaciones inspectoras que se han reseñado *supra* (por ejemplo, con la visita del inspector al lugar de trabajo, o con el requerimiento de comparecencia para aportar documentación). En estos casos el defraudador todavía podría regularizar su situación válidamente, teniendo en cuenta que no existe la *notificación* exigida por esta causa de bloqueo. Sin embargo, hay que subrayar que en estos casos no existe un *conocimiento certero* por parte del sujeto de que ha sido descubierto, pues el inicio de una actividad investigadora no supone ya por sí mismo el descubrimiento instantáneo de la infracción, y mucho menos su cuantificación, sino tan sólo el comienzo de un proceso que, probablemente, ahora sí, acabará en el descubrimiento. Por ello, aunque en estos supuestos el sujeto pueda regularizar su situación movido por el temor a un efectivo descubrimiento o para evitar la sanción penal, la regularización todavía puede calificarse de espontánea (no existe un conocimiento real de que se ha sido descubierto sino sólo una presunción, una intuición o una suposición) y por tanto válida desde la óptica jurídico – penal de la reparación: el sujeto opta por regresar a la legalidad de manera voluntaria (objetivamente voluntaria), más allá de los motivos por los cuales retorne a dicha legalidad, o la finalidad por éste perseguida. Ese comportamiento reparador es el que valora positivamente el Ordenamiento jurídico desde la perspectiva de la cláusula de regularización, como se explicó al detalle en el Capítulo III de este trabajo. Por ello la crítica aducida por estos sectores no permite, sin más, hacer decaer la fundamentación apoyada en la menor necesidad de pena en virtud de razones preventivas: cuanto menos se echa en falta una mayor justificación en dirección a probar el riesgo aducido por este sector doctrinal.

En segundo lugar, como ha señalado GÓMEZ PAVÓN, si se ha llegado a la conclusión de que resulta más acertado delimitar el contenido de la voluntariedad de un modo objetivo o normativizado dadas las ventajas probatorias que ello reporta (con el señalamiento de determinados supuestos de bloqueo, en lugar de que el art. 307,3 CP. exija simplemente que el sujeto actúe “voluntariamente”), no puede compartirse la opción que aboga por exigir el mero *conocimiento* en lugar de la notificación formal en esta primera circunstancia, pues llegaríamos al mismo problema: se exigiría que el juez,

casuísticamente, estableciese la existencia o no de dicho *conocimiento*, al igual que tendría que analizar en cada caso concreto la existencia de voluntariedad¹⁴⁸⁷. Por lo tanto, no creemos que en este sentido existan argumentos exegéticos sólidos para propugnar un cambio en la norma en dirección a sustituir la notificación por el conocimiento.

Y en tercer y último lugar, por más que puedan existir determinados supuestos en los que el sujeto conozca del inicio de actuaciones de inspección por vías diferentes a la notificación, no creemos que ello conduzca a afirmar una primacía de la fundamentación fiscal o recaudatoria de la norma en este punto, en lo que constituiría la alternativa al *telos* jurídico – penal de la regularización. Con el inicio de las actuaciones inspectoras (todavía no notificadas, por tanto) la Administración ya se encuentra en disposición de conocer las deudas del infractor, resultando inminente el descubrimiento de la defraudación, por lo que tampoco desde la óptica político – fiscal o recaudacionista resultarían fundamentadas este tipo de regularizaciones. Desde el instante en que las actuaciones inspectoras se inician no existe interés alguno por parte de la TGSS. en ofrecer la impunidad a cambio de hacer efectiva la recaudación, toda vez que aquélla ya ha iniciado el camino que conducirá, de forma más o menos inmediata, a descubrir el fraude y a hacer aflorar las deudas ocultas (en definitiva, a permitir la recaudación). Ante supuestos de conocimiento por vías ajenas a la notificación, por tanto, se estarían recompensando regularizaciones que no son valiosas ni siquiera desde el punto de vista de la política fiscal o recaudatoria¹⁴⁸⁸.

En estos últimos supuestos, además, hay que recordar que el fundamento penal de la cláusula de regularización no se apoyaba sólo en criterios de menor necesidad de pena (lo que combinado con el principio de *ultima ratio* permitía dar un paso atrás y levantar la sanción, como expusimos en el Capítulo III), pues a esta fundamentación se la acompañaba de la existencia de un interés político – criminal del Estado en fomentar y conseguir la reparación efectiva de la víctima (Seguridad Social) y la satisfacción de los intereses de ésta. En los extraños casos en que el sujeto regulariza su situación aún

¹⁴⁸⁷ Vid.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 590; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 148 – 149.

¹⁴⁸⁸ Advierte sobre ello: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 387.

teniendo conocimiento por vías distintas a la notificación, puede afirmarse la existencia de un interés político – criminal en la reparación que, *de facto*, todavía se produce, si bien en estos casos no será posible afirmar una menor necesidad de pena en el sujeto regularizador¹⁴⁸⁹. Y la existencia de ese interés político – criminal permite todavía dibujar una fundamentación que se mueva dentro del Derecho penal, sin acudir en estos casos a una explicación de tipo fiscal o recaudatoria (que además, como hemos expuesto en el párrafo anterior, tampoco sería idónea para explicar este tipo de supuestos). Como ya señalase BRANDÁRIZ GARCÍA, en la institución de la regularización no puede acudirse a una comprensión dogmática exclusivamente mecanicista, lo que en opinión del autor resultaría “apenas permeable a la saludable presencia de circunstancias de carácter postdelictivo que condicionen la sanción por razones político – criminales”¹⁴⁹⁰.

Teniendo en cuenta este conjunto de razones, que minimizan el riesgo alertado por un determinado sector doctrinal y que no conducen de forma inexorable a solicitar un cambio en la norma a favor del simple *conocimiento* (por la inseguridad jurídica y los intensos problemas probatorios que acaecerían), consideramos que resulta más acertado establecer el momento de bloqueo en la *notificación* del inicio de las actuaciones inspectoras, tal y como se desprende de la dicción literal del art. 307,3 CP.

2.3.2. Contenido de la *notificación* y requisitos para su validez.

A la hora de interpretar y dotar de contenido al elemento *notificación* la doctrina ha esgrimido argumentos muy diversos, sobre todo con objeto de evitar ciertas relativizaciones de la fundamentación jurídico – penal de la norma, siguiendo la estela de lo dicho en el epígrafe anterior¹⁴⁹¹. En nuestra opinión, no obstante, con carácter previo al análisis de este requisito es determinante señalar que nos encontramos ante un elemento normativo, que ostenta un significado preciso dentro de la legislación administrativa¹⁴⁹². El término *notificación* posee un sentido jurídico exacto, que viene

¹⁴⁸⁹ Sobre esto volveremos con más detenimiento *infra*, al analizar la segunda circunstancia de bloqueo.

¹⁴⁹⁰ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 35.

¹⁴⁹¹ Vid. por todos: BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 101.

¹⁴⁹² Y ello porque, como explica GÓMEZ PAVÓN, se trata de un elemento no – descriptivo que requiere de una valoración para dotarlo de contenido específico. Dado que en este caso no hay una remisión normativa expresa, como ocurre en el caso de las leyes penales en blanco, sino que dicha remisión tiene

dado por la normativa específica en esta materia, por lo que la interpretación del mismo dependerá de lo previsto por la legislación en este sector¹⁴⁹³. Por tanto, como indica MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, la notificación deberá ajustarse en todo caso a los requisitos previstos por la legislación sectorial¹⁴⁹⁴.

El objeto de la notificación lo conforman las “actuaciones inspectoras *dirigidas a la determinación de las deudas*” que, como concluimos en apartados anteriores, se identifican con un *acta de liquidación*, una *propuesta de liquidación*, o un *requerimiento de pago*. El art. 33 RGIPS. dedica su primer apartado a realizar algunas observaciones en materia de notificación de las *actas de liquidación*¹⁴⁹⁵, si bien no

carácter implícito, es preferible optar por la calificación de “elemento normativo”. Por lo demás, este elemento desempeña una función interpretativa, sin que su función sea la de complementar el supuesto típico (que se encuentra claramente descrito en la norma). Sobre ello, vid. ampliamente: GÓMEZ PAVÓN, *Cuestiones actuales del Derecho penal económico... cit.*, pp. 456 y ss. En contra, considerando que este tipo de delitos se encuentran legislados “sobre la técnica de las leyes penales en blanco”, vid.: BACIGALUPO SAGGESE, S.: “La necesidad de armonización del derecho sancionador penal y administrativo: principio de legalidad y remisión normativa en leyes penales en blanco”, en Bajo Fernández, M. (dir.), Bacigalupo Saggesse, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, pp. 345 y ss. También DOMÍNGUEZ PUNTAS, *Delito fiscal y blanqueo de capitales, cit.*, p. 230 considera que estamos ante una ley penal en blanco. En particular, sobre la incidencia de las denominadas leyes penales en blanco en el sector del Derecho penal económico, cfr.: NERCELLAS, M. E.: “Derecho penal económico y leyes penales en blanco”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo I*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, pp. 393 y ss.

¹⁴⁹³ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 590; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 149. Se vislumbra también esta opinión en: CUGAT MAURI / BAÑERES SANTOS, en Álvarez García (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, Ventura Püschel (coords.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 822; y SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, p. 86. En contra, sin embargo: FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena... cit.*, p. 62, para quien “no importa tanto la forma en la que el defraudador conoce el inicio del procedimiento como que éste ya sea consciente de la investigación administrativa”.

¹⁴⁹⁴ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 172.

¹⁴⁹⁵ Dice el art. 33,1 RGIPS. lo siguiente: “las actas de liquidación de cuotas serán notificadas por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social al sujeto responsable así como, en su caso, a los responsables subsidiarios o solidarios, haciéndoles constar que podrán formular alegaciones en la forma establecida en el artículo anterior en el término de quince días a contar desde la fecha de la notificación. En el supuesto de responsabilidad solidaria las actas se tramitarán en el mismo expediente administrativo liquidatorio. También se notificará el acta de liquidación a los trabajadores interesados; si afectase a un colectivo de trabajadores, la notificación se efectuará a su representación unitaria o, en su defecto, al primero de los afectados por el orden alfabético de apellidos y nombre. Los trabajadores no conformes con los períodos y bases de cotización recogidas en el acta o con la procedencia de la liquidación, podrán formular alegaciones en las mismas condiciones que el presunto responsable. Asimismo, el acta se comunicará de inmediato a la Tesorería General de la Seguridad Social. Antes del vencimiento del plazo señalado para formular alegaciones, los interesados podrán ingresar el importe de la deuda señalada en el acta de liquidación, justificando el pago ante la Inspección de Trabajo y Seguridad Social en idéntico plazo. La

encontramos en el señalado artículo soporte suficiente para dotar de contenido a esta exigencia. Por su parte, el citado Reglamento no hace ninguna alusión sobre cómo proceder a notificar las *propuestas de liquidación* ni los *requerimientos de pago*. Por tanto, para conocer los requisitos con los que debe cumplir la notificación de estas actuaciones debemos acudir a lo dispuesto con carácter general en la normativa administrativa sobre esta materia, esto es, a los artículos 58 LRJPAC.¹⁴⁹⁶ y 59 LRJPAC.¹⁴⁹⁷. En consecuencia, la notificación de estas actuaciones administrativas de

liquidación provisional cuyo importe se haya hecho efectivo por el sujeto responsable, adquirirá el carácter de liquidación definitiva”.

¹⁴⁹⁶ Reza el art. 58 LRJPAC: “1. Se notificarán a los interesados las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses, en los términos previstos en el artículo siguiente. 2. Toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, y deberá contener el texto íntegro de la resolución, con indicación de si es o no definitivo en la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente. 3. Las notificaciones que conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda. 4. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga cuando menos el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado”

¹⁴⁹⁷ Reza el art. 59 LRJPAC.: “1. Las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente. 2. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar que éste haya señalado a tal efecto en la solicitud. Cuando ello no fuera posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo. Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes. 4. Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento. 5. Cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o el medio a que se refiere el punto 1 de este artículo, o bien, intentada la notificación, no se hubiese podido practicar, la notificación se hará por medio de anuncios en el tablón de edictos del Ayuntamiento en su último domicilio, en el “Boletín Oficial del Estado”, de la Comunidad Autónoma o de la Provincia, según cual sea la Administración de la que se proceda el acto a notificar, y el ámbito territorial del órgano que lo dictó. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en un país extranjero, la notificación se efectuará mediante su publicación en el tablón de anuncios del Consulado o Sección Consular de la Embajada correspondiente. Las Administraciones públicas podrán establecer otras formas de notificación complementarias a través de los restantes medios de difusión, que no excluirán la obligación de notificar conforme a los dos párrafos anteriores. 6. La publicación, en los términos del artículo siguiente, sustituirá a la notificación surtiendo sus mismos efectos en los siguientes casos: a) Cuando el acto tenga por destinatario a una pluralidad indeterminada de personas o cuando la Administración estime que la notificación efectuada a un solo interesado es insuficiente para garantizar la notificación a todos, siendo, en este último caso, adicional a la notificación efectuada. b) Cuando se trata de actos integrantes de un procedimiento selectivo o de concurrencia competitiva de cualquier tipo. En este caso, la convocatoria del procedimiento deberá indicar el tablón de

inspección deberá respetar lo señalado en estos preceptos, constituyéndose así como una comunicación *formal*; de lo contrario no podrá hablarse de una auténtica *notificación*¹⁴⁹⁸.

Por el contrario, desde una exégesis de esta cláusula de bloqueo como la defendida, entre otros, por BRANDARIZ GARCIA, se ha propuesto una interpretación menos formalista de esta exigencia, en la que para entender notificada la actuación inspectora bastaría con la mera visita del inspector al centro de trabajo, o el requerimiento de comparecencia ante el funcionario competente. Se rechaza, incluso, la observancia de los requisitos para la notificación recogidos en los artículos 58 y 59 LRJPAC acabados de reseñar. En opinión de este autor “de lo que se trata en este momento no es más que de la documentación adecuada de una actuación inspectora que resulta ser sólo un momento, por lo demás inicial, de un procedimiento necesariamente más amplio y complejo”. La única limitación efectuada por este autor a la exigencia de *notificación* consiste en rechazar aquellas comunicaciones verbales extraoficiales dirigidas al sujeto¹⁴⁹⁹. No obstante, como venimos adelantando, esta interpretación obvia la distinción entre lo que supone la “actuación inspectora” y cuándo aquella se dirige a la “determinación de las deudas”, circunstancia exigida por el art. 307,3 CP. Por otro lado, el entendimiento propugnado por este sector no parte de la consideración de la *notificación* como elemento normativo que hay que valorar a la luz de la normativa sectorial, como señalamos al comienzo de este apartado. Por ello, como bien señala GÓMEZ PAVÓN, no resulta admisible esta interpretación flexibilizada, por menos

anuncios o medios de comunicación donde se efectuarán las sucesivas publicaciones, careciendo de validez las que se lleven a cabo en lugares distintos”.

¹⁴⁹⁸ SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho Penal, parte especial III. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico... cit.*, p. 123 (y nota al pie nº 13); SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, pp. 86 – 87; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 194; y RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 158. En idéntico sentido: BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico, cit.*, pp. 322 – 323. Vid. tb.: CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, pp. 362 – 363.

¹⁴⁹⁹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 101. En parecido sentido, aún implícitamente: FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena... cit.*, p. 62.

formalista, del elemento de la notificación: “el empleo en la ley de un término con un significado preciso dentro del ámbito jurídico impide esta interpretación”¹⁵⁰⁰.

En el momento de analizar este requisito se pone de manifiesto una discusión doctrinal sobre un tema específico relacionado con el *destinatario* de la notificación. Al abordar esta parcela del análisis debe advertirse desde un primer momento que no resultarán válidas aquellas notificaciones que aparezcan sin destinatario o con destinatario anónimo. Como entiende BRANDARIZ GARCÍA, este tipo de “notificación” no resultaría acorde con lo dispuesto para esta primera causa de bloqueo en el art. 307,3 CP., que exige que al sujeto se *le* haya notificado el inicio de las actuaciones inspectoras; el empleo del complemento indirecto “le” implica, según expone este autor, que la notificación ha de venir referida siempre al sujeto infractor, sin que resulte admisible aquella comunicación que no especifique un destinatario¹⁵⁰¹. Más allá de lo anterior pensamos que no resultaría en modo alguno lógico admitir una notificación sin destinatario: *notificar* implica “comunicar formalmente a su destinatario una resolución administrativa o judicial”¹⁵⁰², por lo que lo más coherente es que la notificación venga siempre referida a un destinatario concreto (o, en su caso, a varios). Por lo demás, y tal como se desprende de la normativa administrativa (arts. 58 y 59 LRJPAC.), la notificación podrá practicarse personalmente, admitiéndose también que la misma se lleve a cabo ante otra persona distinta al infractor a quien va dirigida, siempre que aquélla se encuentre en el domicilio de la notificación y se identifique. Incluso resulta admisible que la notificación se lleve a cabo mediante edictos cuando no exista lugar de dirección para la misma o cuando, una vez intentada personalmente, la misma no se haya podido llevar a efecto¹⁵⁰³. Ello es así porque, como señala MARTÍNEZ LUCAS, esta causa de bloqueo no exige el conocimiento material por parte del sujeto, sino un conocimiento formal o notificación, por lo que,

¹⁵⁰⁰ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 591; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 149.

¹⁵⁰¹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 102 (nota al pie nº. 294).

¹⁵⁰² RAE., “notificar”, segunda acepción.

¹⁵⁰³ Vid.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 194; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 102; y CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 354. Sobre esta cuestión, pero en relación al delito fiscal, cfr. tb.: SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez, et. al., *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal*, cit., p. 214.

consecuentemente, la notificación podrá practicarse en cualquiera de las formas previstas legalmente por la legislación administrativa¹⁵⁰⁴.

Al margen de lo acabado de apuntar, subsisten todavía dos interrogantes en relación con el destinatario de la notificación:

En primer lugar, debemos preguntarnos qué ocurre en aquellos casos en los que el delito de defraudación ha sido cometido por una persona jurídica (cuya responsabilidad penal puede proclamarse en virtud del art. 310 bis CP.¹⁵⁰⁵). En este caso parece claro que la notificación debe ir dirigida a la propia persona jurídica que, desde ese instante, se verá impedida a practicar una regularización válida. La notificación de las actuaciones inspectoras a las que se refiere el art. 307,3 CP. impide la regularización a cualquiera de los sujetos individuales que, en tanto administradores de hecho o de Derecho, tendrían que cumplir con dicho deber¹⁵⁰⁶. La cuestión no aparece ya como problemática puesto que, como hace notar GÓMEZ PAVÓN, tras la entrada en vigor de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en nuestro Ordenamiento (LO. 5/2010, de 22 de mayo), y la previsión del ya citado art. 310 bis CP., permiten declarar a la propia persona jurídica como autora de la defraudación, por lo que en materia de regularización las notificaciones oportunas deberán dirigirse directamente a aquélla¹⁵⁰⁷.

En segundo lugar, cabe cuestionarse qué ha de ocurrir con la notificación en aquellos supuestos en los que varios sujetos han intervenido, de una u otra forma, en la inicial defraudación, permitiéndose a los mismos ulteriormente la regularización de su

¹⁵⁰⁴ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 194.

¹⁵⁰⁵ El art. 310 bis CP. señala lo siguiente: “cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas: a) Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años. b) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años. c) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310. Además de las señaladas, se impondrá a la persona jurídica responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Podrá imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas. Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los Jueces y Tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del artículo 33”.

¹⁵⁰⁶ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 194; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 102 – 103; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 91.

¹⁵⁰⁷ GÓMEZ PAVÓN, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, pp. 153 – 154.

situación en los términos del art. 307,3 CP. Como advierte MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ la causa de bloqueo “no resuelve expresamente el problema planteado por la intervención de varias personas en la ejecución del delito”¹⁵⁰⁸. En concreto, habrá de responderse a la pregunta sobre a quién o a quiénes se les impedirá acceder al levantamiento de la pena cuando la notificación se dirige sólo a alguno (o algunos) de ellos. Para solucionar este problema la doctrina ha propuesto tres soluciones diferenciadas:

Una primera tesis entiende que la notificación sólo bloqueará la regularización al concreto destinatario a quien vaya dirigida. Los restantes sujetos infractores seguirán en disposición de regularizar válidamente su situación en tanto la actividad inspectora de determinación de la deuda no les sea notificada¹⁵⁰⁹. A esta tesis se le ha objetado el riesgo que la misma supondría para la exégesis jurídico – penal de la norma (apoyada en la menor necesidad de pena en virtud de criterios preventivos, recordemos) toda vez que se podrían permitir regularizaciones en las que los restantes infractores conociesen, de manos del sujeto notificado, la existencia de una inspección del hecho por parte de la Seguridad Social¹⁵¹⁰.

Un segundo sector de la doctrina entiende que la notificación debe bloquear la regularización a todos los sujetos responsables que existan, desde el instante en que la misma se produce respecto del sujeto que formalmente aparezca como obligado¹⁵¹¹. Aunque esta solución aparece como la más adecuada para evitar que terceros

¹⁵⁰⁸ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 173.

¹⁵⁰⁹ De esta opinión, v. gr.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 594 – 595; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 153; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 194; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 355; RACAÑO MARTÍN, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 124; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, p. 92; IGLESIAS RÍO, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 83; y El Mismo, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 306 y 372.

¹⁵¹⁰ Vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 103 – 104. Alertando sobre este riesgo, en concreto en el caso de empleo de testaferros, vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 91. Sobre este problema particular no nos pronunciaremos en este momento, toda vez que la modalidad de defraudación mediante el empleo de personas interpuestas constituye un tipo agravado recogido en el art. 307 bis, apartado C, del Código Penal.

¹⁵¹¹ De esta opinión: HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal... cit.* p. 6; y ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 639.

responsables puedan beneficiarse de los efectos de la regularización cuando la inspección ha sido ya notificada a uno de los obligados (sobre todo en el caso en que, por ejemplo, se empleen testaferros o personas interpuestas para cometer el fraude¹⁵¹²), no obstante esta teoría no casa con la letra de la Ley que en el art. 307,3 CP. exige que al sujeto infractor se *le* notifique el inicio de las actuaciones de inspección, orientándose esta causa de bloqueo en un sentido claramente personal¹⁵¹³. La tesis expuesta cuanto menos corre el riesgo de adentrarse en una interpretación restrictiva *contra reo*.

La tercera de las tesis patrocinada para solventar el problema que está siendo analizado parte de una distinción del ámbito personal de la notificación. Por un lado, para el caso de que exista una pluralidad de autores en el delito de defraudación (varios empresarios, por ejemplo) esto es, en los supuestos de coautoría delictiva, el carácter personal de esta primera circunstancia de bloqueo exigiría que a todo sujeto autor le sea notificado el inicio de las actuaciones inspectoras tendentes a determinar la deuda, lo que obliga a concluir que la regularización sólo queda imposibilitada para aquél sujeto a quien se dirija la notificación. Por otro lado, en relación con terceros partícipes, toda vez que no existe para ellos referencia o delimitación específica en esta primera causa de bloqueo, diseñada exclusivamente para el responsable del deber de cotizar frente a la Seguridad Social (siendo la defraudación a la Seguridad Social un delito especial, como advertimos páginas atrás en este trabajo), según esta doctrina no existe inconveniente alguno en admitir que la posibilidad de regularización por parte de estos partícipes precluye cuando la notificación se dirige al autor (o autores) de la defraudación¹⁵¹⁴. Esta tercera tesis parte de que los partícipes en el delito de defraudación pueden autorregularizar su propia situación, lo que ya de por sí es cuestionable, y depende, en todo caso, de la calificación de esta causa de levantamiento de pena como *objetiva* o *personal* (de lo que nos ocuparemos en un capítulo posterior de esta investigación, al analizar el alcance subjetivo de la regularización)¹⁵¹⁵.

¹⁵¹² Cfr. art. 307 bis CP. que en su letra C sanciona con pena mayor la defraudación cometida por medio de personas interpuestas.

¹⁵¹³ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 103 – 104.

¹⁵¹⁴ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 173; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 104; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 693 – 694.

¹⁵¹⁵ Vid. *infra* capítulo V.

Adoptando postura sobre este particular, debemos posicionarnos al lado de la primera de las teorías expuestas. Entendemos así que la notificación sólo bloqueará la regularización respecto del concreto sujeto al que se dirija. En consecuencia, los restantes posibles interventores en la defraudación podrán todavía proceder a regularizar válidamente su situación ante la Seguridad Social en tanto no se les notifique el inicio de las actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de la deuda. Esta tesis, pensamos, no resulta contraria al fundamento penal de la cláusula de regularización: como explica GÓMEZ PAVÓN “si lo que exige el Código Penal es que la autodenuncia sea voluntaria, en el sentido de no forzada, nada impide considerar que aún es posible la regularización en cualquier caso en tanto [...] la actuación inspectora no se dirija contra quien la intenta”¹⁵¹⁶. Es cierto que aquellos terceros distintos al sujeto notificado pueden proceder a la regularización con posterioridad a dicha notificación movidos, por ejemplo, por temor a la inminencia de un descubrimiento de su actuación delictiva derivado del descubrimiento de aquél sujeto ya notificado o, en general, por motivos que podríamos denominar “poco valiosos éticamente”. Sin embargo, hay que traer de nuevo a colación que la reparación que se exige en el art. 307,3 CP. no implica un *arrepentimiento* o un *retorno moral* al Derecho, sino tan sólo una reparación efectiva y un regreso espontáneo a la legalidad, en el sentido de no – forzado. Y parece claro que aquellos terceros que proceden a regularizar con posterioridad a la notificación efectuada a uno de los obligados pero anteriormente a que se les de a conocer, por medio de la notificación, la existencia de una inspección en su contra, puede todavía seguir calificándose como *espontánea* en el sentido de lo dispuesto por el art. 307,3 CP. Como se expuso en el apartado de este trabajo dirigido al estudio del elemento “voluntariedad”, no es lo mismo que estos terceros permanezcan en situación de aquiescencia o inactividad tras la defraudación, a que los mismos decidan retornar a la legalidad sin que nada ni nadie les obligue a ello, por lo que en tales casos podrá seguir manteniéndose una menor necesidad de pena en atención a las finalidades preventivas perseguidas con ésta, que con dicho comportamiento postdelictivo de carácter reparador quedan en cierta medida salvaguardadas¹⁵¹⁷.

¹⁵¹⁶ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 595; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 153.

¹⁵¹⁷ *Ibíd.*

Una vez analizados los problemas que pueden suscitarse en torno a la figura del *destinatario* de la notificación, debemos analizar, ya por último, qué debe ocurrir en aquellos casos en los que la notificación de las actuaciones inspectoras se produce el mismo día en el que el sujeto procede a regularizar su situación ante la Seguridad Social. Ante este supuesto (extraño en la práctica), tanto la doctrina¹⁵¹⁸ como la jurisprudencia¹⁵¹⁹ se muestran favorables a admitir la operatividad de la regularización, permitiéndose así el levantamiento de la pena. Y ello porque, como entiende MARTÍNEZ LUCAS, será sumamente complejo determinar, aunque sea por horas, que la regularización no sea anterior a la notificación¹⁵²⁰. Esta solución nos parece acertada teniendo en cuenta que el principio *in dubio pro reo* no permitiría una interpretación distinta¹⁵²¹. No obstante, en aquellos casos en los que mediante actuación probatoria pertinente sea posible determinar el instante exacto de notificación y de regularización, habrá de constatararse cuál fue primera y cuál ulterior, dependiendo de dicho instante la validez de la autodenuncia¹⁵²².

2.4. La prescripción de las actuaciones inspectoras.

En relación con esta primera causa de bloqueo debemos analizar, ya en último lugar, qué debe ocurrir en aquellos supuestos, en principio excepcionales¹⁵²³, en los que las

¹⁵¹⁸ GIL MARTÍNEZ, A.: “Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública”, en Solaz Solaz, E. (dir.), *La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2005, p. 360; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 194; y CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 363.

¹⁵¹⁹ Así por ejemplo la STS de 29 de septiembre de 2000, Sala 2ª, (Iustel, §324314). Esta resolución señala que “al haberse efectuado la regularización el mismo día de la notificación, no puede negarse al presunto reo el beneficio absolutorio, ya que es difícil determinar, aunque fuera por horas, que la autoliquidación o regularización no fuera anterior a la notificación de la iniciación de diligencias penales”.

¹⁵²⁰ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 194.

¹⁵²¹ Vid.: DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal... cit.*, p. 270.

¹⁵²² Compartimos con BRANDARIZ GARCÍA la necesidad de extremar las posibilidades probatorias en estos casos en dirección a evitar que regularizaciones inmediatamente posteriores a la notificación de las actuaciones inspectoras puedan beneficiarse de un levantamiento de pena que no les correspondería desde la óptica del *telos* jurídico – penal de la norma (vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 93, nota al pie nº 260). Quizá la solución pase por exigir que, en la práctica, tanto la notificación como los documentos mediante los que se proceda a la regularización, hagan constar la hora exacta de su realización. No obstante, como hemos expuesto, en la práctica resultarán extraños los supuestos en que regularización y notificación se producen en el mismo día.

¹⁵²³ Así las califica BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 108.

actuaciones inspectoras prescriben por transcurso del plazo fijado reglamentariamente para su desarrollo sin que se produzca la notificación al sujeto (art. 8,2 RGIPS.¹⁵²⁴).

Tras la última reforma operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, se introdujo un párrafo segundo en el art. 307,3 CP. con la siguiente dicción literal: “asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas ante la Seguridad Social una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa”. Con esta disposición quedó zanjada toda discusión sobre la operatividad de la regularización efectuada posteriormente a la prescripción de las actuaciones inspectoras tendentes a la determinación de la deuda. El reconocimiento y pago de la deuda después de la prescripción de tales actuaciones debe considerarse válido (a salvo de que acontezca cualquiera de las restantes circunstancias de bloqueo) y, consecuentemente, deberá producir el levantamiento de la sanción penal. Anteriormente a la inclusión de este precepto en el año 2012, la doctrina ya se había detenido a discutir sobre esta concreta problemática, entendiendo mayoritariamente que si la actuación inspectora prescribía había que admitir la validez de la regularización¹⁵²⁵. Como señalaban MERINO JARA/ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en el caso en que se produzca una interrupción injustificada de la actuación inspectora más allá del tiempo legalmente estipulado, dicha actuación ha de entenderse como no producida¹⁵²⁶. Después de la

¹⁵²⁴ Como señala el art. 8,2 RGIPS., las actuaciones inspectoras “no se dilatarán por espacio de más de nueve meses salvo que la dilación sea imputable al sujeto a inspección o a las personas dependientes del mismo. No obstante, podrá ampliarse por otro periodo que no excederá de nueve meses, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Cuando las actividades de inspección revistan especial dificultad y complejidad. Se entiende que se produce atendiendo al volumen de operaciones del sujeto obligado, por la dispersión geográfica de sus actividades, y en aquellos otros supuestos que indique una norma reglamentaria. b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el sujeto inspeccionado ha obstruido u ocultado al órgano inspector alguna de sus actividades o de las personas que las desempeñen. c) Cuando la actuación inspectora requiera de cooperación administrativa internacional. Asimismo, no se podrán interrumpir por más de cinco meses, salvo que la interrupción sea causada por el sujeto inspeccionado o personas de él dependientes. (...)”

¹⁵²⁵ Así, entre otros: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 108 – 109; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 90, nota al pie nº. 80; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., p. 142; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 227; y FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena...* cit., p. 63. Vid. tb. sobre esta cuestión: CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal...* cit., pp. 366 y ss.

¹⁵²⁶ MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., p. 142.

reforma de 2012 no es necesaria discusión alguna sobre este particular, pues la Ley ha zanjado taxativamente toda controversia que pudiera generarse al respecto¹⁵²⁷.

3. El bloqueo en sede judicial (I): interposición de querella o denuncia por parte del Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social.

3.1. Introducción: la *secundariedad* de la cláusula.

La segunda circunstancia de bloqueo consiste en la “interposición de querella o denuncia” contra el defraudador por parte del Ministerio Fiscal o del Letrado de la Seguridad Social. Como ya se adelantó en el análisis de la primera circunstancia de bloqueo, esta segunda cláusula de cierre, de tipo judicial, resulta secundaria respecto de aquélla primera como se desprende de la propia literalidad del precepto (“... o, *en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido*, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querella o denuncia contra aquél dirigida...”). La cláusula, por tanto, está subordinada a que no se hayan notificado al sujeto las actividades inspectoras tendentes a la determinación de la deuda¹⁵²⁸. Resulta coherente establecer esta especie de subsidiariedad pues, como ha puesto de manifiesto BRANDARIZ GARCÍA, la inmensa mayoría de supuestos de fraude a la Seguridad Social serán primeramente conocidos por los organismos inspectores, que se encuentran en mejor situación para el descubrimiento¹⁵²⁹.

En otros sistemas la legislación se limita, de hecho, a contemplar exclusivamente la actuación administrativa como causa que delimita la regularización. Así por ejemplo, en el Ordenamiento penal italiano, nada dice la Ley sobre un hipotético bloqueo judicial, limitándose la norma, en su art. 2,1 bis de la Ley 638/1983 a señalar que, para el inicio del cómputo de tres meses en que se permite la regularización es necesario un requerimiento o notificación del descubrimiento, requerimiento que ha sido interpretado mayoritariamente como de tipo administrativo. Sin embargo, como señalan INTORCIA

¹⁵²⁷ CALVO VÉRGEZ, *El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012...* cit., pp. 49 – 73.

¹⁵²⁸ DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...* cit., p. 273; y COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español...* cit., p. 273.

¹⁵²⁹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 110; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 92 – 93; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 696.

/ MORRONE, nada impide que el bloqueo, *subsidiariamente*, pueda producirse a causa de un requerimiento de tipo judicial¹⁵³⁰.

Al menos en el caso español, no resulta sin embargo trascendental esta secundariedad: lo único que se desprende del precepto es que concurriendo tanto una como otra circunstancia de bloqueo (administrativa o judicial) queda impedida la regularización. Al fin y al cabo el legislador emplea el disyuntivo “o”, por lo que debe entenderse que el surgimiento de cualquiera de las circunstancias de bloqueo cierra todo paso a la regularización¹⁵³¹.

El hecho de que esta segunda cláusula de bloqueo entre en juego en caso de que la actividad inspectora no haya tenido lugar permite establecer un momento de cierre satisfactorio respecto de aquellos supuestos en los que el fraude no ha sido detectado por ningún órgano administrativo, o cuando aquél se advierte no por órganos inspectores sino, por ejemplo, por organismos de carácter meramente gestor (como ocurría en supuestos de reclamación de deudas, cuya competencia le correspondía a la TGSS., en virtud del art. 63 RGR., como pusimos de manifiesto al analizar la primera causa de bloqueo)¹⁵³². Esta segunda circunstancia, por tanto, está llamada en muchos casos a complementar los posibles defectos técnicos o delimitadores derivados de la primera, por lo que no puede dejar de tener importancia a la hora de objetivar el elemento de la *voluntariedad*. Por lo demás, se trata de una cláusula de cierre que juega su papel en un plano diferente a aquella primera: el judicial (si bien no es la única circunstancia de tipo jurisdiccional, pues, como veremos, también la tercera de las causas de bloqueo opera en este ámbito).

3.2. Delimitación temporal del instante de bloqueo: la *interposición* de querrela o denuncia.

Uno de los extremos de esta circunstancia que más debate ha suscitado en el seno de la doctrina penal viene referido al hecho de que el bloqueo se haga depender de la

¹⁵³⁰ INTORCIA, M., MORRONE, A.: “Omissioni contributive e sanzioni”, en Fonzo, F., Pandolfo, A., Sgroi, A. (coords.), *La contribuzione previdenziale*, Ed. Giuffrè, Milano, 2008, pp. 357 / 358.

¹⁵³¹ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 195.

¹⁵³² BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 110; y MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 195.

interposición de la querella o denuncia, en contraposición a lo exigido por el precepto en el caso de actuaciones inspectoras, en que la regularización queda vedada en el instante de la *notificación* de las mismas, o en el caso de la tercera circunstancia de bloqueo en que el cierre a la autodenuncia se establece, como tendremos ocasión de analizar más adelante, en el *conocimiento formal* por parte del sujeto¹⁵³³. Al igual que ocurría con la causa de bloqueo administrativa, esta discusión está directamente conectada con el *telos* jurídico – penal de la norma y la exigencia de que la regularización, para resultar válida penalmente, resulte voluntaria o espontánea (esto es, no forzada).

Como alerta DE LA MATA BARRANCO, la cuestión primordial en esta segunda causa de bloqueo consiste en determinar el momento exacto de cierre a la regularización¹⁵³⁴. Hasta tres interpretaciones doctrinales pueden encontrarse en este punto, que son las que a continuación se analizan.

3.2.1. Teoría de la literalidad: identificación del bloqueo en el momento de *interposición* de la querella o denuncia.

Un primer grupo de autores considera que el bloqueo a la regularización se produce en el instante mismo en que se interpone la correspondiente querella o denuncia contra el sujeto defraudador por parte del Ministerio Fiscal o del Letrado de la Seguridad Social, optando así por una interpretación literal del precepto (que, efectivamente, habla de *interposición* de querella o denuncia)¹⁵³⁵.

¹⁵³³ Como han señalado BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. p. 99, la regulación de estas causas de bloqueo resulta ciertamente defectuosa: “no tiene sentido limitar la eficacia de la excusa absolutoria a que se regularice la situación [...] antes de que se interponga denuncia o querella, sin que se requiera expresamente la notificación del ejercicio de la acción penal, y luego requerir tal conocimiento formal” en la tercera circunstancia de cierre.

¹⁵³⁴ DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 321.

¹⁵³⁵ De esta opinión v. gr.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 195; El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 537; SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez, et. al., *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal*, cit., p. 218; HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal... cit.* p. 5; FIGUERAS COLL, *La excusa absolutoria en los delitos contra la Hacienda Pública*, cit., pp. 1475 – 1476; NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., pp. 117 – 118; SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho Penal, parte especial III. Delitos contra el patrimonio y el orden*

En palabras de MARTÍNEZ LUCAS dado que la norma sólo exige la *interposición* “no será necesario ningún requisito adicional de comunicación formal al sujeto que puede regularizar, a diferencia de lo que sucede con la iniciación de las actuaciones inspectoras donde se exige expresamente la notificación”. Para este autor no es posible otra interpretación dado el tenor literal del texto: el legislador, en esta segunda causa de bloqueo, establece una presunción *iuris et de iure* entendiendo que la regularización tras la interposición de querella o denuncia ya no es *voluntaria* y, por tanto, no merece el levantamiento de la pena. En consecuencia, para MARTÍNEZ LUCAS no resulta necesario el conocimiento de dicha interposición por parte del infractor, como tampoco la notificación formal de la querella o denuncia, pues ni siquiera sería necesaria la admisión a trámite de las mismas por parte del juez de instrucción. El condicionante temporal queda así fijado “en la fecha en que quede registrada la denuncia o querella en el juzgado correspondiente”¹⁵³⁶. Y ello con independencia de su admisión a trámite o archivo¹⁵³⁷.

También defiende una interpretación literal HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS entendiendo (si bien desde un punto de vista crítico) que la mera presentación de la denuncia o querella ya es suficiente para bloquear la regularización. Ello, como dice el autor, pese a que en muchos casos el comportamiento del sujeto, que reconoce y paga su deuda sin tener constancia de la interposición de querella o denuncia en su contra, pudiera calificarse todavía como *espontáneo*¹⁵³⁸. En el mismo sentido NARVÁEZ BERMEJO considera que el instante de bloqueo en esta segunda circunstancia se ha hecho depender de la *interposición*, lo que sin embargo permite dejar fuera de la exención de pena numerosos supuestos en los que el sujeto regulariza todavía de forma voluntaria o espontánea, toda vez que la única forma de conocer de esa

socioeconómico... cit., p. 123; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, p. 90 (con matices); El Mismo, *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 198; y MORENO MÁRQUEZ, *Delitos contra la Seguridad Social... cit.*, p. 54.

¹⁵³⁶ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 195.

¹⁵³⁷ NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 117.

¹⁵³⁸ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal... cit.* pp. 5 – 6.

interposición será extrajudicial o extraprocesalmente, en tanto no se produzca la notificación formal¹⁵³⁹.

Por su parte SABADELL CARNICERO entiende que el empleo del término *interposición* no obedece a un simple despiste del legislador sino que se trata de un uso intencionado por parte del mismo. La autora apoya este argumento en el hecho de que durante la tramitación de la LO 6/1995, de 29 de junio (ley configuradora de estos delitos, como expusimos en el Capítulo I de este trabajo), se rechazó una enmienda propuesta por el Grupo Parlamentario Catalán que pretendía fijar el instante de bloqueo en esta segunda circunstancia “antes de que se le haya notificado al sujeto pasivo que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica o Local que se trate, haya interpuesto querella o denuncia contra aquél”. Según esta autora, por tanto, no es posible contravenir el tenor literal de la norma, que exige la *interposición* de querella o denuncia¹⁵⁴⁰.

Por último en este primer grupo puede encuadrarse a SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ para quien aún siendo mejor, por más acertado, defender una teoría apoyada en la necesidad de conocimiento de la interposición de querella o denuncia por parte del sujeto, no obstante “la letra del precepto resulta terminante: se refiere a la interposición de querella, con independencia de la toma o no de conocimiento”¹⁵⁴¹.

3.2.2. Teoría intermedia: identificación del bloqueo en el *conocimiento de la interposición de la querella o denuncia por parte del sujeto.*

Un segundo grupo de autores considera que no es suficiente la sola interposición de querella o denuncia contra el sujeto, sino que se hace necesario que éste *conozca* de dicha interposición. Estos autores consideran que no se debe exigir una notificación formal de la interposición de querella o denuncia (como defiende un tercer sector doctrinal, que analizaremos de inmediato), pero sí que el sujeto conozca, por cualquier

¹⁵³⁹ NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 118.

¹⁵⁴⁰ SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez, et. al., *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal*, cit., pp. 218 – 219. Recoge también este argumento: PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 230.

¹⁵⁴¹ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, p. 91.

medio, de dicha interposición, configurándose así una teoría que podríamos calificar como intermedia¹⁵⁴².

Para este sector resulta acertado sostener que la “toma de conocimiento” por parte del sujeto constituye el instante de bloqueo, tanto desde una perspectiva sistemática como, sobre todo, teleológica¹⁵⁴³. Sistemática porque a juicio de esta doctrina, es el *conocimiento* por parte del infractor lo que debe producir el efecto de cierre en cualquiera de las circunstancias de bloqueo, lo que conforma una interpretación unitaria y coherente para el conjunto de la cláusula. Y teleológica porque sólo en el instante en que el sujeto *conoce* de la existencia de un procedimiento en su contra puede afirmarse que la regularización deja de ser voluntaria o espontánea, en una vinculación con el fundamento penal de la cláusula apoyado en la necesidad o innecesariedad de pena en atención a sus fines preventivos¹⁵⁴⁴. De este modo, como entiende BRANDARIZ GARCÍA, “si puede acreditarse que el sujeto conocía ya la presentación de la denuncia o querella, su regularización no será válida a los efectos de alcanzar la anulación de pena”¹⁵⁴⁵.

Para FENELLÓS PUIGCERVER es necesario un cambio de *lege ferenda* en esta segunda circunstancia de bloqueo, por el que se exija que el sujeto tenga conocimiento de la interposición de una querella o denuncia en su contra, pues de *lege data* el precepto no se estaría adecuando al fundamento penal que explica su previsión. En definitiva, para este autor “no puede excluirse el levantamiento de la pena si se

¹⁵⁴² De esta opinión, v. gr.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 113 – 114; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 93 – 94; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 698 y ss.; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 176 – 177; y FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena... cit.*, p. 63. Por su parte también SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, pp. 90 – 91, considera que sería necesario que el sujeto conociese de dicha interposición (si bien este autor habla de la necesidad de un “conocimiento formal”). No obstante, a juicio de este autor la letra de la Ley es determinante, y en ésta sólo se habla de “interposición”.

¹⁵⁴³ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 177.

¹⁵⁴⁴ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 114; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 698; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 177.

¹⁵⁴⁵ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 114.

regulariza entre la fecha de la interposición de la querella o denuncia y el instante en que el contribuyente tuvo debido conocimiento de la misma”¹⁵⁴⁶.

Estos autores rechazan situar el momento de bloqueo en la *notificación* formal de la interposición de querella o denuncia, toda vez que, en su opinión, estableciéndose en dicho instante el cierre a la regularización se podría dar validez a determinadas autodenuncias en las que el sujeto haya tenido conocimiento, por medios distintos al de la comunicación formal, de la existencia de una querella o denuncia en su contra, poniéndose en duda así el elemento de la *voluntariedad* (crítica aducida ya por este sector respecto de la primera cláusula de bloqueo, como analizamos)¹⁵⁴⁷. Para MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, además, resulta indiferente el momento de admisión a trámite de la denuncia o querella interpuestas, puesto que la única función dogmática de esta causa de bloqueo es, a su juicio, delimitar la voluntariedad en la regularización¹⁵⁴⁸.

3.2.3. Teoría formal: identificación del bloqueo en el momento de *notificación* de la querella o denuncia.

Por último, un tercer grupo mayoritario de autores considera que no es suficiente la mera interposición de querella o denuncia para bloquear la operatividad de la regularización, como tampoco resultaría válido aludir a un mero conocimiento, aún informal, de que las mismas han sido interpuestas, optando por una interpretación extensiva del momento de bloqueo en esta segunda circunstancia, e identificando el instante de cierre en la *notificación* al sujeto de la interposición de querella o denuncia por parte del Ministerio Fiscal o del Letrado de la Seguridad Social¹⁵⁴⁹. Esta línea interpretativa ha sido también acogida por la jurisprudencia mayoritaria¹⁵⁵⁰.

¹⁵⁴⁶ FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena...* cit., p. 63. En opinión de este autor “no se comprende como el legislador rechazó una enmienda parlamentaria presentada por el grupo parlamentario CIU al respecto y no reprodujo el tenor de la OT alemana de 1977 que exige la comunicación al defraudador del procedimiento criminal”.

¹⁵⁴⁷ Vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 114; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 94.

¹⁵⁴⁸ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 178. De la misma opinión: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 699.

¹⁵⁴⁹ De esta opinión, entre otros: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 592 593; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el*

Es esta la tesis a nuestro juicio más acertada. Y ello por varios motivos que han sido puestos de manifiesto por parte de la doctrina, como en seguida analizaremos. No obstante, la razón principal que a nuestro juicio conduce a exigir la *notificación* en esta segunda causa de bloqueo, consiste en la imposibilidad de prescindir de determinados trámites procesales si se quiere afirmar la existencia de un procedimiento penal contra el sujeto y, por tanto, un verdadero descubrimiento de la defraudación de la que deba conocer el infractor. Tal y como dispone el art. 118 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal¹⁵⁵¹ (en adelante, LECRIM.), una vez ha sido presentada la querella o denuncia

artículo 307,3 del Código Penal español, cit., pp. 150 – 152; DOMÍNGUEZ PUNTAS, *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, cit., pp. 219 – 220; SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, cit., pp. 371 – 372; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 1086 – 1087; IGLESIAS RÍO, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización...* cit., pp. 84 – 85; El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubierto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria...* cit., p. 311; El Mismo, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 832; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. p. 99; BOIX REIG, J.: “Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal”, en VV. AA., *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996, p. 283; AYALA GÓMEZ, en Ortiz de Urbina (coord.), VV. AA., *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 697; COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español...* cit., p. 273; DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...* cit., p. 273; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria...* cit., pp. 321 – 322; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 156; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIERTO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1474; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 357 y ss.; CUGAT MAURI / BAÑERES SANTOS, en Álvarez García (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, Ventura Püschel (coords.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 822; CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal...* cit., p. 363; QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez, (coords.) *La regularización como comportamiento postdelictivo...* cit., pp. 45 – 46; El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos...* cit., pp. 200 y ss.; El Mismo, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 817; El Mismo, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social*, cit., pp. 265 – 266; ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública...* cit., p. 638; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios...* cit., p. 449; SUÁREZ GONZÁLEZ, en Rodríguez Mourullo (dir.), Jorge Barreiro (coord.), *Comentarios al Código Penal*, cit., p. 878; y el Mismo, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 126. También se aventura esta opinión en: MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., pp. 144 – 145 si bien hablando estos autores de un “conocimiento formal”).

¹⁵⁵⁰ Vid. v. gr.: STS de 17 de noviembre de 2000, Sala 2ª, Fundamento Jurídico 2º, (Westlaw Aranzadi, RJ 2000/8940), STAP de Barcelona de 12 de mayo de 1998, Sala 2ª, Fundamento Jurídico 2º, (Westlaw Aranzadi, RJ 1998/2819), y STAP de Madrid, de 11 de julio de 2003, Sección 4ª, Fundamento Jurídico 2º, (Westlaw Aranzadi, JUR 2003/249581). En esta última puede leerse lo siguiente: “una vez iniciado el procedimiento judicial, es necesario que se produzca la notificación en legal forma al contribuyente, a fin de constatar que ha tenido un conocimiento efectivo de la imputación, pues carece de sentido una interpretación de la norma que sitúe el límite en la interposición de la denuncia o querella, sin el menor conocimiento por parte del denunciado o querrellado de los hechos que se le atribuyen en aquéllas”.

¹⁵⁵¹ Reza el art. 118 LECRIM.: “toda persona a quien se impute un acto punible podrá ejercitar el derecho de defensa, actuando en el procedimiento cualquiera que éste sea, desde que se le comunique su existencia, haya sido objeto de detención o de cualquiera otra medida cautelar o se haya acordado su procesamiento, a cuyo efecto se le instruirá de este derecho. La admisión de denuncia o querella y

ésta debe admitirse a trámite por parte del órgano judicial competente, dándose traslado del auto de incoación al querellado o denunciado para que éste pueda ejercer el derecho a la defensa¹⁵⁵². La notificación, por tanto, no constituye un mero formulismo, pues implica un acto jurisdiccional que permite al sujeto el pleno ejercicio del derecho fundamental a la defensa¹⁵⁵³. Como ha señalado GÓMEZ PAVÓN la regularización será voluntaria en tanto el sujeto no conozca formalmente la existencia de un procedimiento penal en contra, lo que por fuerza requiere de una previa admisión a trámite por parte del juez, seguida de una notificación al sujeto para el ejercicio del derecho a la defensa, tal y como exige la legislación procesal. Mientras el juzgado no admita a trámite aquéllas e incoe las diligencias oportunas con su correspondiente notificación, no podrá decirse ni que existe un procedimiento penal en contra (pues aún no se habrá admitido a trámite la denuncia) ni que éste es conocido por el sujeto¹⁵⁵⁴. Y en tanto no exista un procedimiento penal contra el sujeto, tampoco podrá decirse que éste haya sido *descubierto*.

La mera interposición de denuncia o querella, aún conocida por parte del infractor, no implica todavía la existencia de un procedimiento penal por delito de defraudación, pues es necesario que el juzgado correspondiente emita un juicio de valor ponderando la existencia o inexistencia de indicios de carácter criminal en los hechos denunciados, mediante un proceso de depuración; sólo esta actuación permite la iniciación de un

cualquier actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito contra persona o personas determinadas, será puesta inmediatamente en conocimiento de los presuntamente inculpadlos. Para ejercitar el derecho concedido en el párrafo primero, las personas interesadas deberán ser representadas por Procurador y defendidas por Letrado, designándoseles de oficio o cuando no los hubiesen nombrado por sí mismos y lo solicitaren, y en todo caso, cuando no tuvieran aptitud legal para verificarlo. Si no hubiesen designado Procurador o Letrado, se les requerirá para que lo verifiquen o se les nombre de oficio, si, requeridos, no los nombrasen, cuando la causa llegue a estado en que se necesite el consejo de aquéllos o haya de intentar algún recurso que hiciese indispensable su actuación”

¹⁵⁵² Vid.: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1474; DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...* cit., p. 273; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1086; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 156; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria...* cit., p. 322; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. p. 99; y ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública...* cit., p. 638.

¹⁵⁵³ MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1086.

¹⁵⁵⁴ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 592; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 150 – 151.

procedimiento penal contra el sujeto. En palabras de GÓMEZ PAVÓN “la regularización será voluntaria en tanto que el afectado no sepa de la iniciación de un procedimiento contra él, que como hemos dicho sólo comenzará cuando el juzgado incoe diligencias previas”. Esas diligencias deberán ser inmediatamente notificadas al sujeto, pues es requisito indispensable para que éste, ya como imputado, pueda defenderse. Es mediante esa notificación por la que se da a conocer al infractor el descubrimiento de la defraudación, quedando vedada, ahora así, toda posibilidad de regularización (que ya no sería considerada *espontánea*)¹⁵⁵⁵. En la misma línea QUERALT JIMÉNEZ considera que es necesario apreciar en esta segunda causa de bloqueo los requisitos procesales previstos por la Ley, de los que se desprende que “no es la actuación de órganos no judiciales [...] sino la notificación formal al encausado efectuada por el Juez de Instrucción acordando la admisión de la acción, lo que deberá cerrar el período hábil de regularización”¹⁵⁵⁶. Antes de que se produzca este instante sería válida toda regularización que cumpla con los requisitos positivos exigidos por el art. 307,3 CP¹⁵⁵⁷.

Como señala GÓMEZ PAVÓN “la inadmisión de la querella o denuncia ‘*ad límine*’ significa la falta de indicios de criminalidad en los hechos imputados y, por tanto, caso de no haberse producido actuaciones inspectoras previas, sería todavía posible la regularización, ya que ni se ha iniciado el procedimiento penal, ni tampoco esas otras actuaciones, por lo que puede hablarse todavía de una regularización voluntaria en el sentido de no realizada ante la inminencia de una respuesta penal o administrativa a la defraudación”¹⁵⁵⁸.

¹⁵⁵⁵ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 592; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 150 – 151. En contra, sin embargo: FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena...* cit., p. 64.

¹⁵⁵⁶ QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo...* cit., pp. 45 – 46; El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos...* cit., p. 201; y El Mismo, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social*, cit., p. 266.

¹⁵⁵⁷ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 358.

¹⁵⁵⁸ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 593; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 151. En este sentido vid. tb.: CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal...* cit., p. 363.

Dado que no pueden desconocerse estos trámites procesales debemos rechazar las dos primeras teorías apuntadas: ni la mera *interposición* de querella o denuncia, ni el simple *conocimiento informal* por parte del sujeto de dicha interposición son suficientes para bloquear la regularización en esta segunda circunstancia, pues la sola presentación de tales documentos, conocida o no por el sujeto, no implica todavía el descubrimiento de la defraudación: los indicios bastantes de criminalidad requieren de una admisión a trámite por parte del órgano judicial competente, lo que si se produce, en virtud del art. 118 LECRIM., deberá ser formalmente *notificado* al sujeto (además con carácter inmediato, tal y como puede leerse en el citado precepto). Es en éste instante cuando queda vedada la posibilidad de regularización. En definitiva, en palabras de QUERALT JIMÉNEZ, es el juez quien debe *filtrar* la denuncia o querella: “hasta que tal depuración no se produzca, y se le comunique formalmente al interesado, éste podrá regularizar y mantenerse al margen de cualquier responsabilidad penal”¹⁵⁵⁹.

A pesar de que las razones procesales sean las primordiales a la hora de decantarnos por esta tercera teoría, otros argumentos vienen a reforzar esta interpretación:

En primer lugar, los defensores de esta tesis aluden a la innegable seguridad jurídica que proporciona fijar en la *notificación* el efecto de bloqueo¹⁵⁶⁰. Caso contrario, además, de fijar el momento de cierre en la mera *interposición* de la querella o denuncia, en numerosos casos se estaría cerrando al sujeto la posibilidad de regularizar válidamente, aún cuando todavía existe espontaneidad y puede afirmarse una menor necesidad de pena respecto de éste¹⁵⁶¹. Por su parte, tal y como se adujo respecto de la circunstancia de bloqueo administrativa, de exigirse el mero *conocimiento informal* de la interposición de denuncia o querella, por parte del sujeto, no se podrían desconocer las

¹⁵⁵⁹ QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 46; El Mismo, *Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 817; El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 202; y El Mismo, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social, cit.*, pp. 266. De la misma opinión que el autor: IGLESIAS RÍO, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 85; DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal... cit.*, p. 273; COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español... cit.*, p. 273; y DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 322.

¹⁵⁶⁰ Así: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 593; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 152.

¹⁵⁶¹ ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 638.

innegables dificultades probatorias que se producirían: probar la existencia de un conocimiento informal por parte del infractor pudiera hacer impracticable la prueba en muchos casos, revelándose como más acertado el establecimiento de un instante temporal formal, como es la notificación.

Y en segundo lugar, establecer el instante de bloqueo en la *notificación* permite, ahora sí, afirmar una coherencia sistemática con el resto de circunstancias y, en particular, con aquella primera, de tipo administrativo, que exigía taxativamente la notificación al sujeto¹⁵⁶². Como señala SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ esta interpretación resulta “coherente con lo que de forma paralela se exige en caso de actuaciones de inspección (criterio sistemático), donde sí se exige la notificación”¹⁵⁶³. En la misma línea OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO entiende que la falta de referencia expresa a la notificación en este segundo supuesto debe subsanarse mediante criterios de interpretación sistemática en relación con las restantes circunstancias de bloqueo¹⁵⁶⁴.

Aunque el sujeto pueda conocer de la interposición de querrela o denuncia contra él, en tanto éstas no hayan sido admitidas a trámite no podrá decirse que exista un procedimiento en su contra, y por tanto ni siquiera podrá hablarse de *descubrimiento del fraude*. Como bien advierte DE LA MATA BARRANCO “no es [...] la interposición de la querrela o denuncia lo que activa realmente el proceso, sino su admisión a trámite por parte del Instructor, momento en que se genera la obligación de notificación a los inculcados”¹⁵⁶⁵. Antes de esto la regularización ha de seguir siendo totalmente válida, por más que el motivo que guíe al sujeto a reconocer y pagar su deuda pueda ser, por ejemplo, la suposición sobre la apertura de un proceso penal en contra, o el miedo a la inminencia de una admisión a trámite de esta denuncia (conociendo además que se es autor de los hechos por los que ha sido denunciado). Ya expusimos en capítulos anteriores de este trabajo que lo que se valora positivamente en esta cláusula no es el

¹⁵⁶² Vid.: SUÁREZ GONZÁLEZ, en Rodríguez Mourullo (dir.), Jorge Barreiro (coord.), *Comentarios al Código Penal*, cit., p. 878; y DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 321.

¹⁵⁶³ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, p. 91.

¹⁵⁶⁴ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1474.

¹⁵⁶⁵ DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 322.

retorno a la moralidad sino el *retorno espontáneo a la legalidad* y la reparación efectiva que se produce a la víctima Seguridad Social¹⁵⁶⁶. La actuación del sujeto volviendo voluntariamente al círculo de la legalidad permite afirmar una menor necesidad de pena respecto de éste (sobre todo en contraste con aquél sujeto que, en idéntica situación, decide continuar en el injusto y no reconocer y pagar su deuda). La existencia en el sujeto de determinados móviles no valiosos a la hora de regularizar su situación con la Seguridad Social no obsta para seguir afirmando que dicho comportamiento resulta *voluntario* y también valioso a efectos preventivos. Como ha entendido IGLESIAS RÍO “el temor al descubrimiento y a sufrir una sanción penal no excluye de antemano ni es incompatible conceptualmente con el reconocimiento de voluntariedad”¹⁵⁶⁷. Lo decisivo en estos casos es la actitud del sujeto ante el Ordenamiento, resultando valioso desde una óptica penal aquél comportamiento por el que el sujeto voluntariamente retorna al Derecho, en comparación con quien, ante estos casos, decide continuar con una actitud de desprecio o indiferencia ante el reconocimiento del valor de los bienes jurídicos atacados por él mismo¹⁵⁶⁸.

Resta todavía explicar en qué razonamientos de carácter penal pudieran apoyarse aquellos supuestos en los que el sujeto llega a tener conocimiento, por vías diferentes a las de la notificación, de la admisión a trámite de la querella o denuncia por parte del juez, lo que le conduciría a regularizar su situación. En estos casos, como considera algún autor contrario a la tesis de la notificación¹⁵⁶⁹, no podría hablarse de una regularización espontánea, ni por tanto de una disminuida necesidad de pena, poniéndose en tela de juicio el fundamento penal de la cláusula. No podemos desconocer esta posibilidad, si bien sí podemos matizar que serán extraños los supuestos en los que el sujeto pueda conocer de la admisión a trámite de denuncia en su contra por vías diferentes a las de la notificación, máxime teniendo en cuenta que el art. 118 LECRIM. exige la *inmediata* puesta en conocimiento al sujeto¹⁵⁷⁰. No obstante, en los

¹⁵⁶⁶ Vid. *supra*, Capítulo III.

¹⁵⁶⁷ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 311.

¹⁵⁶⁸ Vid.: DE VICENTE REMESAL, *El comportamiento postdelictivo, cit.*, p. 378.

¹⁵⁶⁹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 114.

¹⁵⁷⁰ Resalta esta característica: MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 1086. Por su parte, en el art. 118 LECRIM. puede leerse que “la admisión de denuncia o querella y cualquier actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito contra persona o personas determinadas, será puesta inmediatamente en conocimiento de los presuntamente inculcados”.

reducidos casos en los que se produzca un conocimiento por vías diferentes a la notificación, se hace necesaria una explicación.

De *lege data*, como analizamos ampliamente en el Capítulo III de este trabajo, la cláusula de regularización posee una doble fundamentación: penal y político – fiscal o recaudatoria (sobre todo, como dijimos, a la luz de el segundo de los requisitos positivos exigidos por el art. 307,3 CP.: el pago de la deuda). Es posible pensar que la fundamentación de carácter recaudatorio sea la que explique este tipo de supuestos en los que el sujeto puede acceder todavía al levantamiento de la pena con un comportamiento que no puede tildarse ya de voluntario o espontáneo. No obstante, al igual que ocurría con las disfunciones derivadas de la primera causa de bloqueo, no está del todo claro que este tipo de regularizaciones sigan interesando a la Administración desde el punto de vista fiscal – recaudatorio: también aquí el descubrimiento del fraude resulta ya inminente, y por tanto la TGSS. se verá inmediatamente capacitada para hacer efectivo, por sus propios medios, el cobro de la deuda que resultará ya *conocida*, pudiendo cumplir correctamente con su función recaudatoria (máxime teniendo en cuenta que la denuncia o querella ya ha sido admitida a trámite, por lo que el juez ha apreciado ya indicios bastantes de criminalidad)¹⁵⁷¹. En estos supuestos, por tanto, puede dudarse que realmente siga subsistiendo un interés de la Administración por fomentar la regularización en términos fiscales o recaudatorios, pues el hecho está ya en fase de descubrimiento.

Debemos traer aquí a colación lo ya expuesto en el capítulo destinado a analizar el fundamento de la institución, para señalar que tampoco estos casos resultan totalmente inexplicables desde el *telos* penal de la norma. Como pusimos de manifiesto, la fundamentación penal no se apoya sólo en razones de menor necesidad de pena combinadas con el principio de *ultima ratio*, sino también en la existencia de un interés político – criminal del legislador en la reparación de la víctima y la satisfacción de sus intereses, lo que todavía constituye un argumento de tipo penal¹⁵⁷². Efectivamente, en los extraños supuestos en los que el sujeto acceda a la regularización empujado por el conocimiento informal de que ha sido realmente descubierto, no puede preconizarse una

¹⁵⁷¹ Vid.: IGLESIAS RÍO, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización...* cit., p. 85; y El Mismo, en Octavio de Toledo y Ubierto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria...* cit., p. 314.

¹⁵⁷² Extensamente, vid. *supra*, Capítulo III.

menor necesidad de pena en atención a los fines preventivos de aquélla: la necesidad de imponer sanción penal en estos casos subsiste. Sin embargo, el por qué de esta palmaria disfunción con el fundamento apoyado en la innecesariedad de pena no tiene que identificarse, sin más, con un interés fiscal o recaudatorio (cuya prevalencia en estos casos, como hemos dicho, resulta muy cuestionable): subsiste en la norma un interés político – criminal (y, por tanto, penal) en obtener una reparación efectiva de la víctima y una satisfacción de sus intereses (ahora sí, de tipo recaudatorio) que puede explicar por qué en estos casos también se accede al levantamiento de la pena. La reparación resulta tan “atractiva” para el Derecho penal en estos supuestos, que en ocasiones se producen ciertas disfunciones con el fundamento principal de la norma, pues prevalece aquél interés del legislador por lograr la reparación (si bien ahora no por razones de menor necesidad de pena, sino por razones puramente político – criminales). Coincidimos con BRANDÁRIZ GARCÍA cuando alerta sobre la comprensión dogmática exclusivamente mecanicista que pudiera derivarse de la asunción de la teoría de los fines de la pena como fundamento único de la figura, lo que resultaría “apenas permeable a la saludable presencia de circunstancias de carácter postdelictivo que condicionen la sanción por razones político – criminales”¹⁵⁷³. Este fundamento, a pesar de todo, no es de tipo fiscal, sino propiamente penal.

También ha de reconocerse que cuando se trata de delimitar normativamente un supuesto de voluntariedad o espontaneidad, resulta sencillo que se produzca algún tipo de disfunción con el *telos* principal de la norma. Precisamente la solución a estos reductos problemáticos pasa por ponderar de una forma equilibrada las *finalidades* perseguidas por la norma (recaudatorias) y la *fundamentación* de la cláusula, sin sacrificar los principios del orden penal¹⁵⁷⁴. Se hace necesario lograr una fundamentación en la que los presupuestos del comportamiento postdelictivo resulten fundamentados en clave político – criminal¹⁵⁷⁵. Y tal explicación, de corte político – criminal, permite entender que en determinados casos (marginales) el sujeto aún pueda acceder al levantamiento de pena.

¹⁵⁷³ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 35.

¹⁵⁷⁴ IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, pp. 249 – 250.

¹⁵⁷⁵ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 35.

Por lo demás, al ponerse de manifiesto en esta institución una voluntariedad objetivada o normativizada, puede afirmarse que todo lo que no sea *notificación* será considerado un “rumor” para el Derecho.

Por último, para cerrar este apartado, debemos puntualizar que la interpretación defendida, estableciéndose el momento de bloqueo en la *notificación*, no implica en caso alguno una lectura prohibida a la luz de los principios jurídico – penales y, en concreto, del principio de legalidad: con la misma no se está restringiendo el precepto *contra reo*, pasando por encima de la letra de la Ley; más bien se está interpretando este precepto de forma tal que resulta más flexible y por tanto *pro reo*, por lo que no existe inconveniente alguno para su admisibilidad¹⁵⁷⁶.

3.3. El contenido de la circunstancia de bloqueo.

3.3.1. La *notificación* de la denuncia o querella: requisitos.

Una vez hemos llegado a la conclusión de que es la *notificación* de la denuncia o querella lo que produce el efecto de bloqueo en esta segunda circunstancia (notificación de la admisión a trámite de aquéllas por parte del juez) conviene en este momento analizar los requisitos que la misma debe cumplir para poder bloquear válidamente la regularización¹⁵⁷⁷.

¹⁵⁷⁶ De esta opinión: DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 322. Por no ser este el momento para ello, ni el objeto del presente trabajo, no nos adentraremos aquí en el análisis sobre la admisibilidad o inadmisibilidad de la interpretación analógica en Derecho penal, partiendo de la idea de que si bien la analogía *in malam partem* debe resultar prohibida a la luz del principio de legalidad, entendido éste como garantía para el sujeto, no hay problema en admitir supuestos de interpretación extensiva *in bonam partem*. Consideramos con OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO que la prohibición de analogía desde la óptica del principio de legalidad debe entenderse exclusivamente como un límite al *ius puniendi* estatal: “la prohibición de la analogía, por su origen en el principio de legalidad, se presenta como un límite al derecho *de castigar* del Estado, no como un límite al derecho de *no castigar*... es un límite al exceso (límite por arriba), no al defecto (límite por abajo). De aquí que pueda afirmarse la prohibición de la llamada analogía *in malam partem* y la admisión de la denominada analogía *in bonam partem*”. Vid.: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: *Sobre el concepto del Derecho penal*, Ed. Sección de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1981, p. 322. Cfr. tb.: HUERTA TOCILDO, S.: “El Derecho fundamental a la legalidad penal”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 39, 1993, pp. 105 – 106.

¹⁵⁷⁷ Hay que advertir que con carácter previo también deberán haber sido observados los requisitos de forma que para la *interposición* o *presentación* de denuncia o querella se contemplan en la legislación procesal, muy particularmente los artículos 266 (para la denuncia) y 277 (para la querella), ambos de la LECRIM.

Como puede leerse en el art. 118 LECRIM., “la admisión de denuncia o querella [...] será puesta inmediatamente en conocimiento de los presuntamente inculpados”. La notificación de esta actuación judicial consiste en una comunicación *formal* al sujeto, que debe respetar para su validez todos los requisitos legales señalados por la legislación procesal. Caso contrario no podría hablarse de una verdadera *notificación* ni, por tanto, podría producirse el efecto bloqueo. Lo anterior encuentra apoyo en el art. 180 LECRIM. que en su párrafo primero establece que “serán nulas las notificaciones, citaciones y emplazamientos que no se practicaren con arreglo a lo dispuesto en este capítulo”.

Los artículos 166 y siguientes de la LECRIM. recogen un conjunto de normas para proceder a notificar las resoluciones adoptadas por los órganos judiciales. Estas tienen que realizarse bajo la dirección del secretario judicial, respetando la forma prevista en la Ley de Enjuiciamiento Civil, tal y como se dispone en el art. 166 LECRIM. El art. 167 de esta misma Ley señala que la notificación deberá contener: la expresión del objeto de la causa con los nombres y apellidos de los que fuesen parte en ella, la copia literal de la resolución a notificar, el nombre y apellidos de las personas a quien se dirige la notificación, la fecha de expedición y la firma del secretario.

El art. 172 LECRIM. resuelve toda duda que pudiera generarse ante aquellos casos en los que el sujeto no se encuentra en el domicilio designado para la notificación: “se entregará la cédula al pariente, familiar o criado, mayor de catorce años, que se halle en dicha habitación. Si no hubiere nadie, se hará la entrega a uno de los vecinos más próximos”. Esta disposición permite solucionar la problemática derivada de aquellos supuestos en los que el sujeto, de forma consciente y deliberada, rehúye la recepción de la notificación con la intención de regularizar su situación ante la intuición de que ha sido descubierto (algo semejante a lo que ocurriría con la primera circunstancia de bloqueo). En relación con el lugar de la notificación, también habrá de observarse lo dispuesto en los artículos 177¹⁵⁷⁸ y 178¹⁵⁷⁹ LECRIM.

¹⁵⁷⁸ Reza el art. 177 LECRIM.: “cuando las notificaciones, citaciones o emplazamientos hubieren de practicarse en territorio de otra autoridad judicial española, se expedirá suplicatorio, exhorto o mandamiento, según corresponda, insertando en ellos los requisitos que deba contener la cédula. Si hubiera de practicarse en el extranjero se observarán para ello los trámites prescritos en los tratados, si los hubiese, y en su defecto, se estará al principio de reciprocidad”.

¹⁵⁷⁹ Reza el art. 178 LECRIM.: “si el que haya de ser notificado, citado o emplazado no tuviere domicilio conocido, el Juez instructor ordenará lo conveniente para la averiguación del mismo. En este caso el

Por otra parte, al igual que ocurría con la causa de bloqueo administrativa, los hechos fraudulentos no incluidos en la denuncia o querella no se verán alcanzados por el efecto de bloqueo, permitiéndose todavía una regularización válida de los mismos (siempre que tal regularización se produzca antes del descubrimiento por cualquiera de los supuestos de cierre previstos en el art. 307,3 CP.)¹⁵⁸⁰.

En esta segunda circunstancia de bloqueo se ponen de manifiesto los mismos interrogantes sobre el *destinatario* de la notificación que ya se planteaban en torno a la primera cláusula de cierre. Las dudas surgen sobre todo en relación a dos cuestiones: por un lado, qué debe ocurrir con la notificación en aquellos supuestos en los que el delito se ha cometido por una persona jurídica; por otro, cuándo se produce el efecto bloqueo por notificación en aquellos casos en los que varios sujetos (personas físicas) han intervenido en la defraudación. Sin ánimo de reiterar lo ya expuesto en aquél lugar, debemos remitirnos al apartado correspondiente al análisis de la notificación en la causa de bloqueo administrativa. A modo de síntesis, podemos recordar las conclusiones a las que llegamos:

En primer lugar, respecto de la persona jurídica (toda vez que ésta puede ser sujeto activo del delito de defraudación, según dispone el art. 310 bis CP.), la notificación del auto de incoación a la misma precluye toda posibilidad de regularización válida que pudieran estar llamados a realizar los representantes de la misma.

En segundo lugar, en caso de que varios sujetos hayan intervenido en la defraudación, la notificación sólo bloqueará la regularización respecto del concreto sujeto al que vaya dirigida. Los restantes posibles interventores en la defraudación podrán todavía proceder a regularizar válidamente su situación ante la Seguridad Social en tanto no se les notifique la admisión a trámite de la querella o denuncia¹⁵⁸¹. En esta

Secretario judicial se dirigirá a la Policía Judicial, Registros oficiales, colegios profesionales, entidad o empresas en el que el interesado ejerza su actividad interesando dicha averiguación”.

¹⁵⁸⁰ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 115; y SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, p. 92. En el mismo sentido parece apuntar: LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 1484.

¹⁵⁸¹ Vid.: MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1087. Como expusimos al analizar la primera causa de bloqueo, no creemos que ello resulte contrario a la exégesis jurídico – penal apoyada en la menor necesidad de pena: por más que el sujeto conozca de la notificación de querella o denuncia contra otro interventor en la defraudación, su retorno a la legalidad seguirá siendo calificado como *voluntario*

segunda causa de bloqueo esta interpretación se ve además reforzada por el tenor de la norma, que exige la interposición de querella o denuncia “contra aquél dirigida” (contra el sujeto)¹⁵⁸². En este sentido, como señala LAMELA FERNÁNDEZ, “las denuncias y querellas genéricas o indeterminadas [...] permitirían que los no expresamente denunciados o querellados [...] pudieran regularizar con efecto exonerador de responsabilidad criminal”¹⁵⁸³.

Por último, también en paralelo a lo que acontecía en la causa de bloqueo administrativa, ante los extraños supuestos en que coincidan en el mismo día la notificación y la regularización por parte del sujeto, el principio *in dubio pro reo* conduce a presumir válida la regularización efectuada, salvo que fuese posible probar fehacientemente, aunque sea por horas, que la notificación se produjo con anterioridad a la regularización, en cuyo caso ésta última quedaría vedada¹⁵⁸⁴.

3.3.2. Los sujetos legitimados: Ministerio Fiscal y Letrado de la Seguridad Social.

El segundo supuesto de bloqueo que está siendo analizado legitima para la interposición de querella o denuncia exclusivamente a dos órganos: el Ministerio Fiscal y el Letrado de la Seguridad Social. Como ha señalado la doctrina, se trata de una referencia taxativa, no meramente ejemplificativa, por lo que nos encontramos ante un *numerus clausus* de sujetos llamados a bloquear la regularización judicialmente¹⁵⁸⁵. Por

más allá de los motivos que le hayan impulsado a regularizar (por ejemplo: el temor a una próxima notificación contra él dirigida, o el miedo ante un inminente descubrimiento).

¹⁵⁸² MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 196.

¹⁵⁸³ LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 1484.

¹⁵⁸⁴ Vid. sobre ello: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 194; GIL MARTÍNEZ, en Solaz Solaz (dir.), *Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 360; DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal... cit.*, p. 270; CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 363; y BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 93, nota al pie nº 260.

¹⁵⁸⁵ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 594; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 152; FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales, cit.*, p. 59; FIGUERAS COLL, *La excusa absolutoria en los delitos contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 1475; IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubierto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.*, p. 311; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria, cit.*, p. 230; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 196;

tanto, debe partirse de la idea de que la interposición de querrela o denuncia por cualquier otro sujeto interesado no podrá cerrar paso a la regularización¹⁵⁸⁶.

Para un grupo de autores esta delimitación restringida de sujetos que pueden con su actuación bloquear la regularización resulta en gran medida desafortunada¹⁵⁸⁷. BRANDARIZ GARCÍA entiende que en el concreto ámbito de este delito, que se desarrolla en el seno de la empresa, debieran tener trascendencia las actuaciones judiciales de los socios, trabajadores, organismos sindicales representativos o, en general, cualquier órgano público o privado con interés. Sujetos que, en opinión del autor, están llamados a cumplir un papel sumamente relevante en la tutela de la Seguridad Social y de los intereses de ésta¹⁵⁸⁸. Coincide en este sentido AGUSTÍ I

BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 115; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 699; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 95.

¹⁵⁸⁶ Por ello no podemos compartir la opinión de QUERALT JIMÉNEZ cuando propone que la interposición (y posterior notificación) de querrela o denuncia por *cualquier sujeto* pueda bloquear la regularización (interpretación que el autor defiende partiendo de lo absurdo que a su juicio supone que el texto no se refiera de forma expresa a otros sujetos diferentes al Letrado de la Seguridad Social o el Ministerio Fiscal). Y ello porque el precepto hace referencia taxativa únicamente a dos sujetos legitimados; una interpretación contraria, pensamos, podría superar los límites del principio de legalidad por suponer una analogía prohibida (vid.: QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 48; y El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 204).

¹⁵⁸⁷ Vid. en este sentido, v. gr.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 176; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 116; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit.* p. 196; QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.) *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 48; El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 204; NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social, cit.*, p. 118; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria, cit.*, p. 230; ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 638 (nota al pie nº. 64); SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria, p. 92*; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena... cit.*, pp. 63 – 64; GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho Penal, cit.*, p. 198; AGUSTÍ I JULIÀ, en Rojo Torrecilla (coord.), *El artículo 307 CP... cit.*, p. 318; y BERMEJO RAMOS, J.: “La apreciación de los indicios de comisión del delito fiscal por la administración tributaria ante la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública por la Ley Orgánica 6/95 de 29 de junio”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, p. 49. También parece ser esta la opinión de IGLESIAS RÍO, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 832, quien considera que la propia ley debería prever la posibilidad de que la denuncia presentada por un particular, o cualquier otro organismo público o privado, pudiera bloquear la regularización.

¹⁵⁸⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 116 – 117. Para este autor “la posibilidad de que trabajadores o estructuras sindicales pudiesen bloquear la posibilidad de regularización mediante la activación del procedimiento penal constituiría un adecuado criterio de control ante las eventuales dinámicas de negociación entre Administración recaudadora y obligado” (p. 117). Misma opinión en mantiene el autor en: *La regularización postdelictiva en los delitos*

JULIÁ considerando inexplicable que el precepto no se refiera también a trabajadores y sindicatos “máxime, con respecto a éstos últimos, a los que el art. 7 CE. encomienda la defensa de los intereses de los trabajadores”¹⁵⁸⁹. Se ha alegado también que no existen razones políticocriminales que permitan dar más peso a una denuncia que a otra, dependiendo de la persona que la interponga¹⁵⁹⁰. Por su parte MARTÍNEZ LUCAS alerta del riesgo que pudiera generarse con esta delimitación subjetiva dejándose fuera a otros sujetos interesados, lo que permitiría a la TGSS. llegar a acuerdos con el infractor al margen de la Ley, a cambio de que su Letrado no interponga querrela o denuncia, o de no dar cuenta al Ministerio Fiscal¹⁵⁹¹.

Por nuestra parte sin embargo, y de acuerdo con otro sector doctrinal, debemos optar por una postura menos crítica con la taxatividad subjetiva por la que se inclina el precepto. Son varias las razones que nos conducen a ello:

En primer lugar, como ha señalado GÓMEZ PAVÓN, no pueden obviarse los riesgos que supondría permitir el bloqueo a la regularización por parte de otros sujetos particulares, lo que facilitaría en muchos casos la práctica de negociaciones no menos indeseables que aquellas que pudieran darse entre la TGSS. y el sujeto infractor, como aducían los autores críticos¹⁵⁹². Nos encontraríamos aquí con el mismo problema alertado por este último sector: el riesgo de negociación, al margen de la Ley, que permitiría instrumentalizar la regularización para conseguir fines diversos y alcanzar determinados intereses personales. Son perfectamente imaginables los supuestos en que un representante sindical o un trabajador que tengan conocimiento del fraude utilicen la posibilidad de denuncia contra el empresario como instrumento de presión para conseguir determinadas reivindicaciones, a cambio de no presentar denuncia por defraudación. Siendo esto así, cuanto menos habría que predicar idéntica crítica

contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit., p. 89; y El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit., p. 700.

¹⁵⁸⁹ AGUSTÍ I JULIÁ, en Rojo Tordecilla (coord.), *El artículo 307 CP. Delitos contra la Seguridad Social, cit., p. 318.*

¹⁵⁹⁰ NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social, cit., p. 118.*

¹⁵⁹¹ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación... cit. p. 196.*

¹⁵⁹² GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit., p. 594; y La Misma, La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit., p. 152.*

respecto de estos últimos supuestos. El argumento aducido por el sector crítico no es por tanto determinante, dado que el riesgo de negociación puede darse tanto en unos casos (TGSS. que no da cuenta al Ministerio Fiscal o cuyo Letrado no interpone denuncia) como en otros (resto de sujetos que pueden instrumentalizar la norma y el efecto bloqueo a cambio de intereses de muy diverso tipo).

Ante los aducidos supuestos de negociación en el seno de la TGSS. hay que oponer, además, que la Seguridad Social está *legalmente obligada* a poner en conocimiento del Ministerio Fiscal la existencia de un fraude detectado que revista carácter de delito. Como se establece en el art. 36 RPIS.: “cuando en el ejercicio de su función los Inspectores o Subinspectores comprobasen deudas por cuotas a la Seguridad Social y conceptos asimilados, o por disfrute indebido de prestaciones sociales o subvenciones públicas, si se apreciase la concurrencia de indicios racionales de posible comisión de delito, se procederá en la forma dispuesta en el artículo 5 de este Reglamento en cuanto a dación de cuenta al Ministerio Fiscal”.

Ya por último, a pesar de que algunos autores consideren deseable de *legiferanda* legitimar a los trabajadores y sindicatos para que con la presentación de querella o denuncia bloqueen la regularización autónomamente¹⁵⁹³, hay que señalar que en la práctica es posible que también estos sujetos puedan bloquear la regularización. Y ello porque si bien no se permite que aquéllos cierren el paso a la regularización con la presentación de denuncia o querella, sí les queda abierta la vía de acudir al Ministerio Fiscal para poner en conocimiento de éste la existencia del fraude. Y el Ministerio Fiscal podrá atender a esta llamada de atención e interponer la correspondiente denuncia contra el infractor, lo que, ahora sí, conducirá al bloqueo¹⁵⁹⁴. Otra solución a esta problemática pasa por acudir a la tercera causa de bloqueo, que en seguida analizaremos, mediante la cual se puede permitir el cierre a la regularización en determinados supuestos en los que la *notitia criminis* no tiene su origen en las actuaciones del Ministerio Fiscal o del Letrado de la Seguridad Social, lo que permitirá

¹⁵⁹³ V. gr.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 117.

¹⁵⁹⁴ Vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 117; y MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios... cit.*, p. 449.

que la denuncia o querrela interpuesta por un particular (por ejemplo: un trabajador o un sindicato) bloquee la regularización¹⁵⁹⁵.

4. El bloqueo en sede judicial (II): realización de actuaciones por parte del Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción que permitan al sujeto tener conocimiento formal del inicio de diligencias.

4.1. Introducción: valoración previa.

La última de las circunstancias de bloqueo que contempla el art. 307,3 CP. exige que la regularización se lleve a cabo “antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan (al sujeto) tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”.

Con anterioridad a la última reforma de la regularización operada en diciembre de 2012 no existía en nuestro Ordenamiento jurídico esta tercera cláusula de bloqueo para el caso del delito de defraudación a la Seguridad Social. Sí se preveía circunstancia semejante para el delito fiscal, para el que el art. 305,4 CP. exigía que la regularización se verificase “cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”¹⁵⁹⁶. La inexistencia de esta tercera circunstancia para el caso del delito contra la Seguridad Social provocó multitud de reacciones críticas en el seno de la doctrina penal, que no encontró respuesta lógica para tal imprevisión. Como apuntase ÁLVAREZ MORENO

¹⁵⁹⁵ BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 96. Sobre esto, sin embargo, volveremos en adelante al analizar la tercera causa de bloqueo.

¹⁵⁹⁶ Autores como BRANDARIZ GARCÍA o MORALES PRATS pusieron entonces de manifiesto la defectuosa redacción que, a su juicio, contenía el precepto examinado al emplear el vocablo “cuando” en vez de “antes que”, como ocurría en las restantes causas de bloqueo. Según los autores, esta falta de rigurosidad en la redacción del precepto obligaba a interpretar el mismo conforme a los anteriores límites a la regularización, por lo que debía entenderse aquí también que dicha regularización debía llevarse a cabo “antes de que” el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realizasen las actuaciones descritas (vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 95; MORALES PRATS, F.: “Los efectos penales de la regularización tributaria en la reforma penal de 1995”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, pp. 98 – 99; y El Mismo, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1089). Tras la reforma operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, el precepto ha subsanado este error gramatical exigiendo, ahora sí, que la regularización se lleve a cabo “antes de que” se realicen las actuaciones requeridas por los sujetos señalados.

“no se entendía” el porqué de esta aquiescencia en el delito de fraude contra la Seguridad Social¹⁵⁹⁷. A la hora de buscar una explicación a tal situación, los autores se movían entre el despiste legislativo y lo que ellos consideraban un error intencionado por parte del legislador. Sea cual fuere la razón, se coincidía en la opinión de que no debía haberse excluido esta tercera causa de bloqueo para el supuesto de la Seguridad Social¹⁵⁹⁸. Como alertaban ciertos autores, la prohibición de interpretación analógica *in mala partem* impedía que este tercer supuesto quedase integrado como causa de bloqueo en la regularización del delito de fraude contra la Seguridad Social¹⁵⁹⁹. Y lo más importante, como advirtiese MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, es que esta ausencia de previsión para el delito del art. 307 CP. tenía como principal consecuencia que el concepto de “voluntariedad” en el delito de defraudación a la Seguridad Social fuese más amplio que en el caso del delito contra la Hacienda Pública, considerándose válidas ciertas regularizaciones que, en virtud de la espontaneidad que habría de recubrir las, no deberían serlo¹⁶⁰⁰. Por ello, debemos valorar positivamente la incorporación de esta tercera causa de bloqueo para el caso del delito de defraudación a la Seguridad Social, lo que a partir de la reforma de 2012 es ya una realidad, que refuerza además el fundamento jurídico – penal de la cláusula apoyado en la menor necesidad de pena que acontece ante este tipo de comportamientos postdelictivos, pues se ha delimitado todavía más el círculo de actuaciones que deben considerarse *espontáneas* o *voluntarias*¹⁶⁰¹.

¹⁵⁹⁷ ÁLVAREZ MORENO, *La configuración del delito contra la Seguridad Social... cit.* p. 308.

¹⁵⁹⁸ IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.* p. 312, (considerando que se trataba de una “omisión indebida”); BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 117 y ss.; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 701 – 702; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.*, pp. 351 y ss.; FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena, cit.*, p. 225; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 1089; y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 160.

¹⁵⁹⁹ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial, cit.* p. 734; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.* p. 197; BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 96 – 97; El Mismo, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 118; y CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.* p. 352.

¹⁶⁰⁰ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial, cit.* p. 734. En los mismos términos: PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.* p. 231.

¹⁶⁰¹ También consideran positiva la inclusión de esta tercera causa de bloqueo: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la empresa, cit.*, pp. 310 – 311.

Al igual que ocurriría con la segunda de las circunstancias de cierre, también en esta el bloqueo tiene su operatividad en sede jurisdiccional, pues debe ser iniciada por el Ministerio Fiscal o por el Juez de Instrucción. No obstante hay que señalar que esta tercera cláusula de cierre está llamada a tener escasa relevancia práctica, pues lo habitual en estos supuestos de fraude es que la persecución de los hechos delictivos se produzca con el inicio de las actuaciones administrativas contempladas en la primera circunstancia de bloqueo, o bien con la interposición de querella o denuncia que constituye el segundo supuesto de cierre¹⁶⁰². No obstante, como señala BRANDARIZ GARCÍA la previsión de esta tercera circunstancia resulta cuanto menos afortunada “para articular el cierre de las circunstancias objetivas que, en el marco de referencia del descubrimiento del hecho, y de la intervención de los funcionarios inspectores o de los órganos de persecución penal, debe vedar la posibilidad de realizar una regularización liberadora de pena, por ausencia de voluntariedad en sentido normativo”¹⁶⁰³.

Como veremos en adelante, esta tercera causa de bloqueo permite solucionar satisfactoriamente aquellos casos en los que el órgano jurisdiccional actúa de oficio, o aquellos otros en que la *notitia criminis* no trae causa de una inspección administrativa o de la interposición de querella o denuncia por parte del Ministerio Fiscal o del Letrado de la Seguridad Social¹⁶⁰⁴. Esta última circunstancia supone además la solución a aquellos problemas, apuntados por un determinado sector de la doctrina en relación con la segunda causa de bloqueo, planteados en casos de denuncias o querellas presentadas por particulares, como trabajadores o sindicatos (acción popular, en definitiva) los cuales no estaban legitimados a bloquear la regularización mediante su denuncia, en virtud de la taxatividad de la segunda cláusula de cierre, que sólo permitía la interposición de querella o denuncia al Ministerio Fiscal o al Letrado de la Seguridad Social, y que ahora sí podrán con su actuación poner coto a la regularización por la vía

¹⁶⁰² Vid.: PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Zabala Guadalupe (dirs.); Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 232.

¹⁶⁰³ BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 95 – 96.

¹⁶⁰⁴ MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1088; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 179.

de esta tercera cláusula de cierre¹⁶⁰⁵, solución propuesta también por la jurisprudencia¹⁶⁰⁶.

A continuación se analizarán las cuestiones interpretativas más controvertidas de esta última causa de bloqueo.

4.2. Delimitación temporal del instante de bloqueo: el *conocimiento formal* del inicio de las diligencias.

En este último límite a la regularización, la literalidad del precepto exige que la misma se lleve a cabo por parte del sujeto “antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan *tener conocimiento formal* de la iniciación de diligencias”. La referencia al “conocimiento formal” como instante en el cual queda vedada toda posibilidad de regularización válida tampoco ha sido interpretado pacíficamente en la doctrina, en la que podemos encontrar dos grandes posicionamientos:

Un primer grupo de autores considera que del precepto penal no se deriva la exigencia de *notificación* del inicio de diligencias, bastando la acreditación de que el

¹⁶⁰⁵ Así lo advierten, entre otros: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1474; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 179; BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 96; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 232; GIL MARTÍNEZ, en Solaz Solaz (dir.), *Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública*, cit., pp. 359 – 360; SUÁREZ GONZÁLEZ, en Bajo Fernández (dir.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 612; El Mismo, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 126; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios... cit.*, p. 449; MORALES PRATS, en Aragonés Beltrán (coord.), et. al., *Los efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 98; QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.* p. 48; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 323; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 93; LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 1484; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 385; ÁLVAREZ MORENO, *La configuración del delito contra la Seguridad Social... cit.* p. 308; SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez, et. al., *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal*, cit., p. 218; y RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit. p. 159.

¹⁶⁰⁶ La jurisprudencia ha admitido que este tercer supuesto puede permitir las denuncias o querellas interpuestas por particulares. Ilustrativo resulta, v. gr., el Auto de la AP de Lugo, Sección 1ª, de 19 de noviembre de 2002, (Westlaw Aranzadi, RJ 2003/63515), que en su FD 1º señala que este supuesto “solo puede referirse [...] a denuncias de particulares”.

sujeto conozca del inicio de las diligencias oportunas por *cualquier medio*, es decir, tanto por medio de la notificación como por cualquier otra vía de conocimiento diferente¹⁶⁰⁷. Según BRANDARIZ GARCÍA a pesar de que la expresión *conocimiento formal* se aproxime al requisito de la notificación, ésta no se encuentra exigida expresamente por el precepto, por lo que se debe entender que ese conocimiento puede darse por cualquier otra vía distinta a la de la notificación. Según el autor, esta tercera circunstancia de bloqueo se ha despojado “con acierto” de los problemas formales que presenta la exigencia expresa de notificación, aproximándose “a la idea de conocimiento del sujeto infractor como idea rectora del concepto de voluntariedad”¹⁶⁰⁸. Lo esencial, por tanto, será que el sujeto defraudador haya conocido del inicio de las diligencias, sea por medio de la notificación de aquéllas, sea por cualquier otro procedimiento.

Yendo más allá incluso, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS considera que “la ley no dice ‘desde que se realicen actuaciones que determinen el conocimiento formal’, sino que lo posibiliten (que ‘permitan’)”, por lo que a su juicio ni siquiera debe exigirse el conocimiento efectivo por parte del infractor, esto es, que se le haya notificado la iniciación de diligencias por parte del Ministerio Fiscal o del Juez Instructor, siendo suficiente incluso con el intento de dicha notificación¹⁶⁰⁹.

En síntesis, según esta primera línea interpretativa, como pone de manifiesto LAMELA FERNÁNDEZ “el Código Penal no exige necesariamente una notificación con todas las formalidades que marcan las leyes de enjuiciamiento sino que incluye cualquier otro medio que permita tener al obligado tributario conocimiento formal de la

¹⁶⁰⁷ De esta opinión, v. gr.: HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal... cit.* p. 6; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, pp. 179 – 181; BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 96; y LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 1484. También parece posicionarse en esta línea de pensamiento: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, p. 90.

¹⁶⁰⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 96.

¹⁶⁰⁹ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Estudio sobre el delito fiscal... cit.* p. 6. El autor añade que, de mantenerse un criterio distinto, exigiendo la notificación formal para que opere la cláusula de bloqueo, entonces se vendría a favorecer a los sujetos infractores, permitiendo a éstos su evasión de la acción de la justicia; “bastaría con situarse un tiempo prudencial fuera de la acción de la justicia y, entre tanto, regularizar la situación tributaria”, añade el autor (problemas que, por otra parte, pueden aducirse en relación con las restantes circunstancias de bloqueo, tal y como pusimos de manifiesto en líneas anteriores de este Capítulo).

iniciación de diligencias contra él dirigidas”¹⁶¹⁰. Esta solución también puede encontrarse en ciertas resoluciones jurisprudenciales¹⁶¹¹.

Por el contrario, un segundo grupo de autores interpreta que al referirse el precepto al conocimiento *formal* del inicio de las diligencias, y no a cualquier tipo de conocimiento, se pone de manifiesto la necesidad de *notificar* al sujeto tal inicio, sin que el conocimiento obtenido por otros medios ajenos a la notificación pueda hacer nacer el efecto bloqueo¹⁶¹². También parte de la jurisprudencia ha mantenido esta línea de pensamiento¹⁶¹³.

Como exponen DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, no cabe otra interpretación que no sea la de la exigencia de un “acto expreso de notificación”, sin que quepan admitirse interpretaciones *contra reo* como el mero conocimiento

¹⁶¹⁰ LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 148.

¹⁶¹¹ Así v. gr., la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 12 de mayo de 1998, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 1998/2819), si bien al inicio considera que “se entiende que la expresión conocimiento formal exige la garantía de que los hechos sean conocidos personalmente por las personas a las que afecta y no a través de cualquiera de los demás medios procesalmente permitidos” añade después que ello es así “salvo que, utilizando cualquiera de ellos, se constate suficientemente que, de hecho, había llegado a su conocimiento”.

¹⁶¹² En este sentido, entre otros: DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...cit.* pp. 273 – 274; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria, cit.*, p. 1474; IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.* pp. 312 y ss.; El Mismo, en Álvarez García (dir.), Dopico Gómez – Aller (coord.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 832; GIL MARTÍNEZ, en Solaz Solaz (dir.), *Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 360; MORALES PRATS, en Aragonés Beltrán (coord.), et. al., *Los efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 98; QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.* pp. 48 y ss.; y El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, pp. 204 y ss.

¹⁶¹³ Así, a título de ejemplo, pueden ponerse de manifiesto lo exigido en el Fundamento 1º del Auto de la AP de Lugo, Sección 1ª, de 19 de noviembre de 2002, (Westlaw Aranzadi, RJ 2003/63515), que reza lo siguiente: “la resolución apelada, aplicando el último inciso del N.º 4 del art. 305 del Código Penal, “o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias”, aplica la excusa absolutoria. Ahora bien, tal interpretación vaciaría de contenido los dos primeros incisos del párrafo aludido, pues la regularización de la situación tributaria tendría que efectuarse “antes de que” se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación [...], y solo subsidiariamente para el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido “antes de que” el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local, interpongan querella o denuncia [...]. Ciertamente el último inciso no casa gramaticalmente con los dos anteriores, pero solo puede referirse por exclusión a denuncias de particulares, actuando el juez instructor de filtro, permitiéndose la regularización admitida la querella *hasta el momento de la notificación formal a los presuntamente inculcados*, y cuando el Ministerio Público actúa en diligencias preliminares hasta que se le cite a declarar” (cursivas mías). En semejante dirección, v. gr.: STS de 29 de septiembre de 2000, Sala 2ª, (Iustel, §324314), y STAP de Madrid de 7 de junio de 2005, Sala 1ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 2005/245120).

presunto, indirecto o informal. Según los mencionados autores, el Derecho penal exige en este punto un conocimiento *formal* y no cualquier tipo de conocimiento. De este modo, la expresa alusión a un conocimiento de tipo *formal* viene a exigir siempre la notificación¹⁶¹⁴. Misma opinión mantiene, entre otros, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, si bien matiza este autor que en el caso de que las diligencias se hubieran puesto en marcha por el Ministerio Fiscal el momento de bloqueo se sitúa en la *citación a declarar*¹⁶¹⁵.

Debemos posicionarnos al lado de esta última línea doctrinal, esta vez sin necesidad de acudir a mecanismos interpretativos diferentes al de la propia literalidad: la letra de la ley exige inequívocamente que el conocimiento sea *formal*, por lo que se parte del presupuesto de la *notificación* al interesado¹⁶¹⁶. Bien pudiera haberse referido este extremo a la aséptica exigencia del “conocimiento” sea cual fuere la forma que éste adoptase, pero no ha sido así: la norma exige que se produzca un conocimiento de tipo *formal*, y éste, en sede jurisdiccional, sólo puede producirse mediante la forma establecida en la Ley, esto es, mediante la notificación (artículos 166 y siguientes de la LECRIM.). Pero no sólo esta razón nos conduce a mantener esta interpretación. Como pone de manifiesto QUERALT JIMÉNEZ, para ciertas de las diligencias iniciadas por los órganos jurisdiccionales mencionados la propia Ley exige de forma expresa la *notificación*: así, sobre todo, la admisión de querella o denuncia interpuesta por un particular (art. 118 LECRIM.)¹⁶¹⁷, pero también, por ejemplo, la elevación de la detención a prisión (art. 501 LECRIM.)¹⁶¹⁸ o la notificación de sentencia (art. 160

¹⁶¹⁴ DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...cit.* p. 274.

¹⁶¹⁵ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1474. En el mismo sentido, v. gr., SUÁREZ GONZÁLEZ, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 126; y MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1088.

¹⁶¹⁶ QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo...*, cit. p. 48; y El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos...* cit., p. 205.

¹⁶¹⁷ Como ya analizamos en la segunda causa de bloqueo, en el art. 118 LECRIM. puede leerse lo siguiente: “la admisión de denuncia o querella y cualquier actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito contra persona o personas determinadas, será puesta inmediatamente en conocimiento de los presuntamente inculpad@s”.

¹⁶¹⁸ Dice el art. 501 LECRIM.: “el auto elevando la detención a prisión o dejándola sin efecto, se pondrá en conocimiento del Ministerio Fiscal, y se notificará al querellante particular si lo hubiere, y al procesado, al cual se le hará saber asimismo el derecho que le asiste para pedir de palabra o por escrito la reposición del auto, consignándose en la notificación las manifestaciones que hiciera”.

LECRIM.)¹⁶¹⁹, por lo que como señala el autor “la notificación de tales eventos al afectado parece, además de venir impuesto por la Ley, una necesidad lógica del propio procedimiento”¹⁶²⁰. De nuevo se pone aquí de manifiesto la necesidad de que el sujeto pueda ejercer su derecho a la defensa, recogido en el ya analizado art. 118 LECRIM., el cual sólo podrá ejercitarse tras la notificación.

Por otro lado, y en lo que respecta a las actuaciones del Ministerio Fiscal, situar el instante de cierre en la *citación a declarar* nos parece acertado si tenemos en cuenta que en el seno de las diligencias preliminares efectuadas por aquél el sujeto investigado no conoce de la existencia de las mismas hasta que se produce una citación al objeto de declarar (salvo que esas diligencias preliminares respondan a la remisión del expediente a la Fiscalía por parte de la Administración de la Seguridad Social, lo que por fuerza reclama la previa existencia de un acto de inspección que, una vez notificado al sujeto, impediría la regularización al amparo de la primera causa de bloqueo)¹⁶²¹. Sentado lo anterior, parece que se puede hablar de un *conocimiento formal* cuando se produce la citación a declarar por parte del Ministerio Fiscal al sujeto infractor. Sobre esta cuestión, sin embargo, volveremos en un epígrafe posterior.

A pesar de todo, debe reconocerse lo poco acertado del legislador al describir esta tercera circunstancia de bloqueo, en la que el empleo de la expresión *conocimiento formal* en lugar de hacer expresa referencia a la *notificación* puede llevar a equívocos (como de hecho ocurre).

Al situar el instante de bloqueo en la *notificación* del inicio de las diligencias puede ponerse de manifiesto (de nuevo) una posible relativización del fundamento penal de la regularización identificado en la disminución de la necesidad de pena, pues al igual que ocurría con las restantes causas de bloqueo también en esta última es posible que se filtren ciertos comportamientos que no se vean revestidos de *voluntariedad* o

¹⁶¹⁹ El primer inciso del art. 160 LECRIM. dice lo siguiente: “las sentencias definitivas se leerán y notificarán a las partes y a sus Procuradores en todo juicio oral el mismo día en que se firmen, o a lo más en el siguiente”.

¹⁶²⁰ QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 50; y El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, pp. 207 – 208.

¹⁶²¹ FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales, cit.*, p. 59; y MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 1088.

espontaneidad; en suma: todos aquellos casos en los que el sujeto regularice tras haber tenido conocimiento, por vías distintas a las de la notificación, del inicio de las diligencias por parte del Juez o del Ministerio Fiscal. Sin ánimo de reiterar lo ya expuesto *supra* al analizar esta problemática en el ámbito de las dos primeras causas de bloqueo, debe señalarse que la alternativa a esta fundamentación basada en la menor necesidad de pena no conduce a preconizar en este punto un fundamento de tipo fiscal. Como señala IGLESIAS RÍO, la interpretación aquí defendida puede permitir en algunos casos maniobras abusivas por parte del sujeto, tratando éste de aprovecharse fraudulentamente de los efectos de la regularización, pero estas disfunciones no pueden tampoco explicarse desde la óptica de un fundamento político fiscal o recaudatorio, pues cuando se da comienzo a las diligencias el descubrimiento del fraude es inminente, y el Estado “ya no necesita ayuda” ni precisa incentivar mecanismos como la regularización para reconducir su actividad recaudatoria¹⁶²².

Por el contrario, ante estos casos residuales sí puede mantenerse todavía un razonamiento de tipo político – criminal, que constituía uno de los pilares de la fundamentación penal defendida en el Capítulo III de esta investigación. La subsistencia de un interés políticocriminal del Estado en fomentar la reparación de la víctima permite explicar por qué en determinados casos puede accederse a la regularización aún con ausencia de la voluntariedad o espontaneidad que sería deseable. En estos supuestos nos encontramos, sin más, ante una disfunción derivada de un fuerte interés político – criminal del Estado (lo que permite seguir manteniendo un fundamento prioritariamente penal de la cláusula de regularización). Una lectura en clave políticocriminal apoyada en el interés del Estado por la reparación de la víctima (Seguridad Social) puede todavía explicar este tipo de situaciones, sin que se deba olvidar además que delimitar objetivamente la espontaneidad o voluntariedad no es tarea sencilla (lo que en ocasiones trae consigo determinadas disfunciones con el *telos* principal de la norma, apoyado en la disminuida necesidad de sancionar penalmente estas conductas).

Pese a todo, lo que parece claro es que ni la dicción literal del precepto en esta tercera circunstancia, ni las ventajas en materia probatoria y seguridad jurídica que se dimanan de la interpretación defendida (y que no pueden desconocerse) aconsejan

¹⁶²² IGLESIAS RÍO, en Octavio de Toledo y Ubieta (dir. y coord.), *Las cláusulas de regularización tributaria... cit.* p. 314; y El Mismo, *Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización... cit.*, p. 85

mantener la primera de las teorías expuestas, apoyadas en la idea del simple *conocimiento* (aún informal).

4.3. El contenido de la circunstancia de bloqueo.

4.3.1. La iniciación de *diligencias* y su “comunicación formal” al infractor. Requisitos (remisión a otro lugar).

Esta tercera causa de bloqueo exige que se de inicio a las diligencias correspondientes por parte del Ministerio Fiscal o del Juez Instructor, que posteriormente deberán ser comunicadas formalmente al infractor. Se hace necesario desde un primer momento establecer a qué tipo de diligencias se está refiriendo el precepto.

Debe partirse de la base de que la formulación lingüística de este tercer supuesto de bloqueo no resulta afortunada. Como ha hecho notar la doctrina, una lectura global y omnicomprendensiva del precepto resulta *prima facie* incomprensible, respondiendo a una defectuosa o errónea redacción¹⁶²³. Ya desde la alusión al “conocimiento formal” del sujeto, pasando por la aséptica referencia a la “iniciación de diligencias” que se pone de manifiesto en esta cláusula, pueden plantearse diversos interrogantes (entre los cuales aquí nos ceñimos sólo a los relativos a la última cuestión, las *diligencias*, pues ya *supra* se defendió una interpretación coherente del extremo referido al “conocimiento formal”). Por tanto, como señala MORALES PRATS, debe procurarse “una interpretación que dote de sentido a este pasaje”¹⁶²⁴.

En primer lugar, respecto de la iniciación de diligencias por parte del Juez de Instrucción, la doctrina ha considerado que esta última circunstancia de bloqueo viene referida a aquellos casos en los que el Juez abre diligencias a causa de una *notitia criminis* por delito de defraudación a la Seguridad Social, que no trae causa de una denuncia o querella interpuesta por el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad

¹⁶²³ Así: SUÁREZ GONZÁLEZ, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 126; y MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1087.

¹⁶²⁴ MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1087.

Social (sujetos autorizados para ello, en virtud de la segunda causa de bloqueo, como ya analizamos). Este primer supuesto alude, ya en concreto, a aquellos casos en los que un particular (por ejemplo, un trabajador, o un representante sindical) interpone querrela o denuncia contra el empresario por delito de defraudación a la Seguridad Social, en cuyo caso las diligencias se verían iniciadas por la admisión a trámite de tal querrela o denuncia, produciéndose después la notificación de la misma al infractor por parte del Juez, en virtud del ya analizado art. 118 LECRIM. (y con observancia de todos los requisitos procesales)¹⁶²⁵. Se trataría, en puridad, de una especie de *cláusula broche* complementadora de la segunda causa de bloqueo, de tipo judicial que, en definitiva, cerraría el paso a todas aquellas regularizaciones que pudieran producirse tras la existencia de *notitia criminis* por parte de particulares. Como señala MORALES PRATS “el legislador ha pretendido que el Juez Instructor ejerza una función de filtro frente a denuncias o querellas de particulares [...], permitiendo la regularización con efectos penales hasta el momento en que jurisdiccionalmente se confirme la seriedad y fundamento de la querrela o denuncia a través de su admisión y la iniciación de diligencias judiciales”¹⁶²⁶. Con todo, esta disposición permite también que el órgano judicial actúe de oficio, en cuyo caso practicará las diligencias oportunas cuya notificación al infractor precluirá toda posibilidad de regularización por parte de éste (sin embargo, como aduce BRANDARIZ GARCÍA, estos últimos supuestos serán de difícil apreciación en la práctica, siendo lo más común que el Juez tenga *notitia criminis* de manos de un tercero)¹⁶²⁷.

En segundo lugar, por lo que se refiere al inicio de diligencias por parte del Ministerio Fiscal, tal y como adelantamos *supra* al analizar el requisito del “conocimiento formal”, la doctrina ha interpretado que en este ámbito el precepto viene a referirse a las diligencias preliminares que en el seno del procedimiento abreviado

¹⁶²⁵ En este sentido: SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, cit., p. 377; SUÁREZ GONZÁLEZ, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 126; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria...* cit., p. 323; y MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1088. Vid. tb.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 119; y CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 352.

¹⁶²⁶ MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1088.

¹⁶²⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 119.

puede impulsar el Ministerio Fiscal¹⁶²⁸, en virtud del actual art. 773,2 LECRIM.¹⁶²⁹. Dentro este procedimiento se ha identificado el instante de bloqueo en la *citación a declarar* dirigida al sujeto por parte del Ministerio Público, lo que ya causaría la “comunicación formal” del inicio de las diligencias de la que habla el precepto¹⁶³⁰. En definitiva, como señala DE LA MATA BARRANCO, la citación a que se refiere el párrafo segundo del art. 773,2 LECRIM. “constituirá, debidamente notificada, la causa de bloqueo”¹⁶³¹.

En lo que concierne a los requisitos de la comunicación formal o notificación, sin ánimo de repetir aquí lo ya expuesto en relación con la segunda circunstancia de bloqueo, debemos remitirnos a este lugar para conocer cuáles son los requisitos formales que, en virtud de la legislación procesal, debe cumplir dicha comunicación para resultar válida a efectos de bloquear la regularización (artículos 166 y siguientes de la LECRIM.)¹⁶³².

¹⁶²⁸ SUÁREZ GONZÁLEZ, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 126; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1088; y DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 322. Vid. tb.: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 352.

¹⁶²⁹ Los autores que mantienen esta postura (ibídem) se refieren al antiguo art. 785 bis LECRIM., cuyo contenido ha sido trasladado al actual art. 773,2, en virtud de la reforma operada por la Ley 38/2002, de 24 de octubre, sobre procedimiento para el enjuiciamiento rápido e inmediato de determinados delitos y faltas, y de modificación del procedimiento abreviado (vid.: DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 322). Reza el actual art. 773,2 LECRIM. lo siguiente: “cuando el Ministerio Fiscal tenga noticia de un hecho aparentemente delictivo, bien directamente o por serle presentada una denuncia o atestado, practicará él mismo u ordenará a la Policía Judicial que practique las diligencias que estime pertinentes para la comprobación del hecho o de la responsabilidad de los partícipes en el mismo. El Fiscal decretará el archivo de las actuaciones cuando el hecho no revista los caracteres de delito, comunicándolo con expresión de esta circunstancia a quien hubiere alegado ser perjudicado u ofendido, a fin de que pueda reiterar su denuncia ante el Juez de Instrucción. En otro caso instará del Juez de Instrucción la incoación del procedimiento que corresponda con remisión de lo actuado, poniendo a su disposición al detenido, si lo hubiere, y los efectos del delito. El Ministerio Fiscal podrá hacer comparecer ante sí a cualquier persona en los términos establecidos en la Ley para la citación judicial, a fin de recibirle declaración, en la cual se observarán las mismas garantías señaladas en esta Ley para la prestada ante el Juez o Tribunal. Cesará el Fiscal en sus diligencias tan pronto como tenga conocimiento de la existencia de un procedimiento judicial sobre los mismos hechos”.

¹⁶³⁰ SUÁREZ GONZÁLEZ, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 126; CALDERÓN CERESO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 62; y MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1088.

¹⁶³¹ DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 322.

¹⁶³² Ibidem., p. 323.

4.3.2. Los sujetos legitimados: Ministerio Fiscal y Juez de Instrucción.

Al igual que ocurría con la segunda de las causas de bloqueo, también en esta última el precepto ha optado por una enumeración taxativa de sujetos legitimados que pueden bloquear la regularización. El art. 307,3 CP. se refiere exclusivamente al Ministerio Fiscal y al Juez de Instrucción, lo cuál en el ámbito de esta circunstancia resulta del todo lógico, pues sólo ellos se encuentran legitimados por la legislación procesal para iniciar determinadas diligencias de investigación. En este caso, por tanto, no parece haber problemas en el empleo de un *numerus clausus* de sujetos que, con su actuación, pueden bloquear la regularización.

QUERALT JIMÉNEZ se muestra bastante crítico con que el hecho de que el precepto legitime al Ministerio Fiscal para que, con su actuación, pueda bloquear la regularización. A su juicio, en el actual sistema procesal español el Juez de Instrucción es “el señor de la misma”, y por tanto “sólo a él le corresponde la atribución del status del imputado”. Admitir que la apertura de diligencias por el Ministerio Fiscal y, en su caso, su notificación posterior al interesado, sea equiparable a la notificación formal que debe llevar a cabo el Juez de Instrucción “supondría conferir un poder al Ministerio Fiscal del que hoy carece”. En opinión de este autor la legitimación del Ministerio Fiscal en esta tercera causa de bloqueo “supone un grave error sistemático, amén de una quiebra de garantías del presunto sujeto activo del eventual delito”. En conclusión, para QUERALT JIMÉNEZ las diligencias a las que se refiere el precepto legal deben venir referidas tan solo a las diligencias formales judiciales, “hayan sido iniciadas por quien lo hayan sido”¹⁶³³.

Sin embargo, ni la literalidad del texto en esta tercera circunstancia, ni tampoco la legislación procesal penal avalan la interpretación anterior. En primer lugar, el art. 307,3 CP. ha señalado expresamente al Ministerio Fiscal como uno de los sujetos que, al lado del Juez de Instrucción, se encuentra legitimado a bloquear la regularización con su actuación. En segundo lugar, la legislación faculta al Ministerio Fiscal para el inicio de determinadas diligencias en el seno del proceso penal, lo que si se realiza con todas las

¹⁶³³ QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, pp. 47 – 48; y El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, pp. 202 – 203.

garantías no tiene por qué hacer peligrar en ningún momento el estatus del sujeto¹⁶³⁴. No puede obviarse, además, que el Ministerio Público “tiene por misión promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley, de oficio o a petición de los interesados”, tal y como se desprende del artículo primero de la Ley 50/1981, de 30 de diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal. Además, el artículo quinto de la citada Ley señala, en su apartado dos, que el Fiscal “puede llevar a cabo u ordenar aquellas diligencias para las que esté legitimado según la Ley de Enjuiciamiento Criminal”, con el límite de que las mismas no supongan nunca la adopción de medidas cautelares (a salvo de la detención preventiva) ni sean limitativas de derechos, las cuales siempre deberán ser ordenadas por el Juez.

El Ministerio Fiscal no es un mero denunciante más, sino que es un auténtico órgano del Estado cuya función primordial es promover la acción de la justicia y la protección de los derechos ciudadanos, lo que en sede penal le faculta a ejercitar ciertas actuaciones, como el inicio de determinadas diligencias, algo que resulta coherente dadas las funciones de aquél. Por ello también resulta lógico que el legislador haya querido que el Ministerio Fiscal, con su actuación investigadora, tenga capacidad para bloquear la regularización en el art. 307,3 CP.

5. Una (breve) cuestión incidental: el archivo de las actuaciones y su efecto en la regularización.

Cuestión común a todas las circunstancias de bloqueo consiste en responder a lo que deba ocurrir cuando la investigación administrativa, la interposición de querrela o denuncia, o el inicio de diligencias (todas ellas debidamente notificadas, como defendimos) concluyen con el archivo o sobreseimiento de las actuaciones, o en definitiva, sin llegar al *descubrimiento del fraude*. La doctrina se ha preguntado la operatividad que deba tener la regularización en estos supuestos, llegando todos ellos a una conclusión unánime: el archivo de la causa convertirá de nuevo en viable la

¹⁶³⁴ Vid. en este sentido los artículos 283, 284 y 287 a 290 LECRIM., en los que se faculta al Ministerio Fiscal a realizar determinadas diligencias con apoyo en la Policía Judicial.

regularización dentro de los límites temporales (o causas de bloqueo) establecidos en el art. 307,3 CP.¹⁶³⁵.

Creemos que esta interpretación es correcta, sobre todo a la luz de una fundamentación penal de la cláusula apoyada en la disminuida necesidad de pena en atención a las necesidades preventivas de ésta: ante la incapacidad de la Administración o de los órganos judiciales competentes para descubrir el hecho (por ejemplo, por falta de pruebas), el retorno a la legalidad ejercitado mediante la regularización cobra, si cabe, más valor desde esta perspectiva, pues el sujeto que ha estado a punto de ser descubierto y comprueba que el hecho delictivo ha pasado desapercibido bien pudiera decidir mantenerse fuera del Derecho, incluso con mayor comodidad (pues ya es conocedor de que no ha sido descubierto, aún habiéndose iniciado los trámites para el descubrimiento). De este modo, en palabras de BRANDARIZ GARCÍA, se produce una “contracción muy sustancial de la necesidad de pena”¹⁶³⁶, pudiendo afirmarse que el retorno a la legalidad resulta espontáneo o voluntario, y con ello valioso desde la óptica de los fines preventivos de la pena.

IV. RECAPITULACIÓN Y TOMA DE POSTURA.

El art. 307,3 CP. supedita el levantamiento de pena por regularización al cumplimiento de una serie de requisitos de carácter positivo y negativo. Respecto de los primeros, tras la reforma operada por LO. 7/2012 de 27 de diciembre, la norma exige que el sujeto proceda al completo *reconocimiento y pago* de la deuda. En lo que concierne a los segundos, tal reconocimiento y pago deben producirse antes de determinados límites temporales, o “causas de bloqueo”, que se identifican con los momentos siguientes: notificación al sujeto del inicio de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de la deuda, interposición de querrela o denuncia contra aquél por parte del Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social, o realización

¹⁶³⁵ Así, entre otros: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 174; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 323; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena... cit.*, p. 62; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 109; y SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, pp. 92 – 93.

¹⁶³⁶ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 109.

de actuaciones, por parte del Ministerio Fiscal o el Juez instructor, que permitan al sujeto tener conocimiento formal del inicio de diligencias. En este capítulo se han analizado diferentes cuestiones que afectan al contenido de ambos grupos de elementos (positivos y negativos).

En primer lugar, en referencia a los denominados *requisitos positivos* de la regularización, con carácter previo se hace necesario precisar el significado de la “deuda” a la que se refiere el art. 307,3 CP., cuyo reconocimiento y pago conducirá al levantamiento de pena. El contenido de la “deuda” se hace depender del propio contenido de la defraudación, por cualquiera de las modalidades previstas en el art. 307,1 CP. En este sentido, y por lo que se refiere a la “elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta” (primera modalidad de defraudación), la deuda queda integrada no sólo por la elusión de la cuota empresarial (que corresponde al empresario sobre su propia actividad) sino también por la elusión de la cuota obrera (la que el empresario debe detraer de la nómina del trabajador), toda vez que, según la legislación sectorial (artículos 103,2 y 104,1 LGSS.) la cotización comprende dos aportaciones, la de los empresarios y la de los trabajadores; siendo el empresario el obligado al pago de las dos, no tiene sentido la exclusión de la cuota obrera del ámbito típico en esta primera modalidad de defraudación. Por lo demás, debe señalarse que la Ley no ha hecho distinción en el art. 307,1 CP. diferenciando entre uno y otro tipo de cuotas, por lo que *ubi lex non distinguit, nos nec debemus distinguere*: si el tipo penal no se limita, es porque no ha querido limitarse. Por su parte, los conceptos de recaudación conjunta constituyen un elemento normativo del tipo que viene referido a las cotizaciones por desempleo, las destinadas al FOGASA. y Formación Profesional, y cuantos conceptos se determinen en el futuro en tanto se liquiden e ingresen conjuntamente con las cuotas de la Seguridad Social (según disponen los artículos 2.2 , 10 y 18 RGCL.). Por lo que se refiere a la “obtención indebida de devoluciones” (segunda modalidad de defraudación), integran la deuda aquellas devoluciones a las que el sujeto no tenía derecho según la normativa de la Seguridad Social. Sólo constituirán la deuda objeto de regularización las devoluciones derivadas de engaño por parte del sujeto, más no aquellas otras que sean resultado de error propio de la Administración (no inducido ni causado) que, si no son devueltas por el que las obtuvo, a lo sumo podrán constituir un delito de apropiación indebida. Por último, en la defraudación consistente en el “disfrute indebido de deducciones por cualquier concepto, de forma

indebida” (tercera modalidad), constituyen la deuda objeto de regularización aquellas bonificaciones o reducciones indebidamente disfrutadas por el sujeto, esto es, aquellas que según el Ordenamiento jurídico el mismo no tiene derecho a practicar. Integran la deuda en esta tercera modalidad no sólo aquellas deducciones obtenidas ilícitamente sino también aquellas que el sujeto obtuvo de manera legítima pero cuyo disfrute continúa tras el incumplimiento de alguna de las condiciones impuestas. La cuantía de la deuda deberá superar los 50.000 euros exigidos por el art. 307,1 CP. Además, según dispone el art. 307,2 CP.: “a los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior se estará al importe total de lo defraudado durante cuatro años naturales”¹⁶³⁷. Por último, la deuda objeto de regularización no resulta comprensiva de los intereses o recargos que por Ley puedan derivarse. En observancia de la legislación de la Seguridad Social (y dado que nos encontramos ante un elemento de carácter normativo) puede afirmarse que aquéllos son una *consecuencia* de la deuda, y por tanto parte distinta de ella, no integrante de la misma. En suma, para acceder al levantamiento de pena por regularización el sujeto debe reconocer y pagar la deuda generada por la inicial defraudación (por cualquiera de las modalidades analizadas), sin incluir los posibles intereses o recargos que se deriven de la misma (que, sin embargo, seguirán debiéndose a la Administración).

El requisito del *reconocimiento* de la deuda, que constituye un supuesto de especial reparación en este delito, exige del sujeto una declaración veraz, lo más exacta posible, de los datos inicialmente defraudados, lo que obliga a aquél bien a presentar una declaración complementaria, bien a rectificar los datos manipulados que se hubieran presentado (dado que la defraudación puede serlo por acción o por omisión, como señala el propio art. 307,1 CP.). Este reconocimiento debe ser veraz porque en caso de no serlo ni siquiera constituiría un verdadero reconocimiento: si de lo que se trata es de que la Administración conozca de un determinado hecho, resulta obvio exigir el requisito de la veracidad en tal información¹⁶³⁸. Cuando el sujeto procede a reconocer verazmente la deuda ya está reparando el daño ocasionado a la Seguridad Social, esto es, la ocultación u opacidad creada con la inicial defraudación. Este requisito de veracidad no implica, sin embargo, la total exactitud y absoluta precisión de la

¹⁶³⁷ Lo que, como expusimos supra en el capítulo I de este trabajo, implica que el delito, en el transcurso de dicho plazo temporal, debe haber superado la cuantía de 50.000 euros de deuda.

¹⁶³⁸ En estos términos: GÓMEZ PAVÓN, *La intimidación como objeto de protección penal*, cit., p. 87.

declaración: quedan fuera aquellas omisiones secundarias o no – esenciales de las que no se puede hacer responsable al empresario, como por ejemplo, las meras discrepancias o errores aritméticos fácilmente subsanables. Ello sin que pueda entenderse reconocida la deuda cuando el sujeto comparece ante la Seguridad Social con una abstracta intención de facilitar los datos, o cuando aquél simplemente manifiesta su arrepentimiento, o revela datos vagos o parciales. No es necesario que el sujeto facilite a la Seguridad Social texto alguno con los motivos de su incumplimiento, pues éstos resultan irrelevantes.

Por lo demás, el art. 307,3 CP. supedita la validez de la regularización a que el reconocimiento de la deuda sea “completo”. Esta exigencia impide el levantamiento de la pena en aquellos casos en los que se produce un reconocimiento parcial de deuda, por más que aquélla se sitúe por debajo del límite cuantitativo de 50.000 euros (pues si se admitiese esta degradación cuantitativa de la norma se estaría dando validez a un verdadero fraude de Ley: el sujeto actuaría beneficiándose del levantamiento de pena amparado en la norma que ha sido instrumentalizada subrepticamente por el mismo). Sin embargo, si el sujeto presenta una declaración que no es completa, por contener determinadas inexactitudes, pero dicha declaración manifiesta todos los datos que el sujeto conocía y ostentaba en su poder, podrá seguir defendiéndose que el reconocimiento es completo: el sujeto *reconoce* todo lo que *conoce*, sin que en ningún caso se le pueda exigir una declaración sobre aquellos datos que desconoce (en virtud del principio de inexigibilidad). La norma exige un completo reconocimiento y no tanto una completa declaración, y en estos casos parece claro que reconocimiento puede seguir considerándose *completo*.

Por lo que se refiere a la forma, la regularización se ha configurado sobre la base de un total antiformalismo, pues el precepto no establece requisito alguno en este sentido. Lo esencial, por tanto, es el regreso a la legalidad por medio de un reconocimiento veraz y completo, y no tanto el modo o medios utilizados para ello por el sujeto. Debe reconocerse que la forma más idónea (que no preceptiva) para reconocer la deuda, por razones de seguridad jurídica y de prueba, es el empleo de impresos formalizados de la Seguridad Social (en especial, boletines TC – 1 y TC – 2), en que se recojan los datos falseados u omitidos.

En lo que respecta al lugar para efectuar el reconocimiento, éste podrá ser prestado ante las oficinas de la TGSS., pero también ante aquellos organismos conexos en los que medie concierto con la Seguridad Social para llevar a cabo la gestión de la recaudación, sin que resulten admisibles los reconocimientos prestados ante otros organismos, como por ejemplo los órganos de persecución penal, que no son ni pueden ser, desde ninguna perspectiva, *Seguridad Social*.

Elemento importante que se pone de manifiesto en la regularización, y en concreto en este requisito del reconocimiento, es el de la *voluntariedad*. Dado el efecto de las denominadas “causas de bloqueo”, la norma exige que el sujeto actúe reconociendo voluntaria o espontáneamente la deuda, si bien se trata de una “voluntariedad normativizada”. En este sentido, resultan intrascendentes los motivos que guíen al sujeto a reconocer la deuda (por ejemplo: miedo o temor al inminente descubrimiento, conocimiento de rumores de persecución, evitar la sanción penal...), pues lo que reclama la norma es una efectiva reparación y no un arrepentimiento moral. La regularización se apoya, en su vertiente reparadora, en un *retorno a la legalidad*, más no en un *retorno a la moralidad*. Basta con que el sujeto proceda a reconocer su deuda espontáneamente, siendo suficiente una adecuación objetiva del comportamiento externo que repercuta en la reparación del bien lesionado.

El segundo requisito positivo exigido por el art. 307,3 CP. es el *pago* de la deuda, elemento apoyado en consideraciones no – penales, de tipo fiscal o recaudatorio, que se exige por la norma una vez ya se ha producido la reparación del daño (identificada, según la postura por nosotros mantenida, en el completo reconocimiento de la deuda).

Diferentes doctrinas discuten sobre el momento hasta el cual puede hacerse efectivo el pago de la deuda. Algún sector considera que el pago puede llevarse a cabo hasta el instante en que se produzca alguna de las circunstancias de bloqueo. Sin embargo, esta situación facilitaría el acuerdo y el compadreo entre el sujeto que ya ha reconocido su deuda y la Seguridad Social, que podría convenir con aquél interrumpir o no la operatividad de la regularización; converge así un proceso de negociación en el que la norma penal se ve instrumentalizada en beneficio de la Administración, dejándose la causa de levantamiento de la pena al albur de un hecho ajeno, dependiente de la propia Seguridad Social (y ya no del sujeto regularizador). Otros autores defienden

que sea la propia Administración la que establezca un plazo *ad hoc* para el pago, teniendo en cuenta, entre otros factores, las circunstancias económicas del infractor, su culpabilidad, o la gravedad del hecho. Sin embargo, esta teoría más que solucionar el problema del instante de pago tiende a complicarlo, pues no responde a lo que deba ocurrir con la regularización cuando, una vez transcurrido el plazo, el sujeto no ha cumplido con el requisito del pago (si se entiende que entonces quiebra toda posibilidad de regularización, entonces se está estableciendo *de facto* una nueva causa de bloqueo, dependiente de la propia Administración, y no prevista en el catálogo del 307,3 CP.; si a partir de ese momento entran en juego las causas de bloqueo, no tiene sentido ofrecer un plazo para el pago, siendo mejor incluso acudir directamente a la primera de las teorías expuestas). Por las razones aducidas, y según defendemos, el pago debe ser simultáneo al reconocimiento de la deuda, lo que no impide articular alguna excepción en supuestos de insolvencia real no – reprochable, en los que se hace necesario acudir al mecanismo del *aplazamiento* para evitar condicionar la operatividad de la regularización a las capacidades económicas del sujeto (lo que, pensamos, conduciría a recuperar la anacrónica institución de la prisión por deudas, máxime teniendo en cuenta que, según nuestra interpretación, la reparación ya se ha producido con el reconocimiento). El aplazamiento supone una forma más de pagar la deuda a la Seguridad Social (junto con el ingreso efectivo, que la norma no reclama): su solicitud (se trata de un acto rogado), con aporte de garantía suficiente, según exige la normativa sectorial (art. 33 RGR.), supone ya el *pago* en el art. 307,3 CP., sin que sea necesario supeditar el cumplimiento de este requisito de la concesión efectiva por parte del órgano competente (lo que, de nuevo, conduciría a una indeseable subjetivización de la norma, cuyos efectos pasarían a depender de un tercero, y no del propio sujeto). El aplazamiento constituye un auténtico compromiso de ingreso o abono de la deuda, suficiente para entender pagada la deuda a los efectos del art. 307,3 CP.

En lo que respecta a la forma y el lugar para el pago, de nuevo este requisito se construye sobre la base del antiformalismo: será admisible cualquier mecanismo para el pago siempre que se cumpla con el mismo, si bien debe reconocerse que el cumplimiento de las formalidades de la legislación sectorial previstas para el pago en período voluntario de cotización (plano distinto al de la regularización, por tanto) dotan de mayor seguridad jurídica a este requisito (sin que ello resulte, como decimos,

preceptivo). El pago podrá realizarse ante la TGSS, o bien ante las oficinas colaboradoras autorizadas por concierto.

Por lo que se refiere al *sujeto regularizador*, éste se identifica con el empresario, único posible sujeto activo del delito de defraudación, que tendrá que reconocer y pagar la deuda para acceder al levantamiento de la sanción penal. Ello no implica, sin embargo, que la regularización sea un acto de propia mano: resultan admisibles aquellos reconocimientos y pagos efectuados por el empresario a través de terceros mandatarios, representantes legales o, en general, sujetos autorizados, siempre que estos actúen de un modo meramente instrumental o medial (esto es, autorizados previamente, no posteriormente). Respecto del reconocimiento (extremo fundamentado penalmente, recordemos) porque solo así puede hablarse de reparación y de una menor necesidad de pena en el infractor. Respecto del pago (elemento que respondía a intereses político – fiscales o recaudatorios), simplemente por una cuestión de legalidad: la norma exige que el sujeto regularice *su situación* (su propia situación), sin que un tercero no autorizado pueda dar cumplimiento a este requisito.

Analizados los requisitos de carácter positivo, es preciso recapitular aquellas conclusiones más relevantes en relación con los llamados ***requisitos negativos*** de la regularización.

La primera causa de bloqueo, consistente en la *notificación del inicio de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de la deuda*, constituye la circunstancia de mayor relevancia práctica, que opera en sede administrativa. Debe señalarse la escasa precisión del legislador a la hora de delimitar este primer instante temporal, pues no existe en la normativa sectorial un momento como el señalado en la norma penal¹⁶³⁹.

El precepto exige la notificación de las “actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de la deuda”, por lo que el mismo se está refiriendo sólo a aquellas actuaciones desarrolladas por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, quedando extramuros el resto de actuaciones de carácter meramente gestor (aunque las mismas pudieran bloquear la regularización si se reconducen a cualquiera de las restantes

¹⁶³⁹ Vid.: NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 117.

circunstancias de cierre). Dado que la norma no se limita a exigir el inicio de actuaciones inspectoras¹⁶⁴⁰, sino que reclama que las mismas se dirijan a *determinar la deuda*, en realidad el efecto bloqueo se produce con la notificación de un acta de liquidación, una propuesta de liquidación, o un requerimiento de pago, pues solo con estos documentos puede afirmarse que la investigación se dirige, ya en concreto, a *determinar o precisar* la deuda, tal como exige el art. 307,3 CP. La notificación de tales actos producirá el efecto bloqueo.

Algunos autores han criticado que el bloqueo se haga depender de la *notificación*, desde la perspectiva del fundamento penal de la norma apoyado en la innecesariedad de pena atendidos los fines de ésta. Según entienden, con ello podrían resultar admisibles determinadas regularizaciones llevadas a cabo por el sujeto cuando éste ya tenía conocimiento, por vías distintas a la de la notificación, de un procedimiento inspector en su contra, lo que impediría hablar de una disminuida necesidad de pena: la regularización ya no sería espontánea. Sin embargo, razones de mayor seguridad jurídica y ventajas en materia probatoria aconsejan establecer el bloqueo en la notificación de las actuaciones inspectoras, sin que ello conduzca a afirmar una primacía del fundamento fiscal o recaudatorio en este punto: primero porque en aquellos casos en los que el sujeto *intuya* o conozca de un determinado *rumor* (en términos jurídicos, todo lo que no sea notificado será mero rumor) sobre la existencia de una inspección en su contra, o actúe por miedo al descubrimiento o para evitar la sanción penal, la regularización todavía podrá considerarse voluntaria y, por ello valiosa desde una óptica preventiva; recordemos que la reparación del art. 307,3 CP. no consiste en un retorno a la moralidad sino en un retorno a la legalidad, en que se valora la efectiva reparación, objetivamente voluntaria, con independencia de los motivos o el móvil del sujeto. Y segundo, porque en los supuestos en que el sujeto conozca certeramente de la inspección por vías ajenas a la notificación, no puede afirmarse una primacía de la fundamentación fiscal: desde el instante en que comienzan las actuaciones inspectoras la Seguridad Social deja de tener interés en ofrecer la impunidad a cambio de hacer posible la recaudación, pues ya se ha iniciado el camino

¹⁶⁴⁰ Actuaciones inspectoras que, en virtud del art. 14,1 LOITS. y del art. 15,1 ROFITS., pueden iniciarse a través de cuatro modalidades de actuación: (a) visita del inspector al centro de trabajo sin necesidad de previo aviso; (b) requerimiento de comparecencia ante el funcionario competente; (c) expediente administrativo; (d) actuación de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social mediante comprobación de datos que obren en poder de las Administraciones Públicas.

que conducirá, de manera más o menos inmediata, a hacer aflorar las deudas y descubrir el fraude. En estos casos, sin embargo, subsiste todavía un interés político – criminal del Estado en lograr la efectiva reparación de la víctima (Seguridad Social), que permite explicar determinadas disfunciones con el *telos* principal de la norma, con una explicación que no deja de ser penal.

La notificación constituye un acto que debe cumplir con todos los requisitos de forma previstos por la legislación administrativa; caso contrario, no podrá hablarse de una auténtica *notificación*. En caso de personas jurídicas, la notificación dirigida a aquéllas impide la regularización a los sujetos que estuviesen llamados a cumplir con tal posibilidad (por ejemplo, administradores). En caso de que varios sujetos hubieran intervenido en la defraudación, la notificación solo bloqueará la regularización respecto del concreto sujeto al que vaya dirigida. Para el resto subsiste la posibilidad de continuar regularizando válidamente su situación. Ello, pensamos, no debilita la fundamentación penal apoyada en una menor necesidad de pena, pues por mucho que el resto de sujetos pueda actuar movido por temor o inminencia de descubrimiento al conocer que otro de ellos ya ha sido notificado, ello no impide seguir calificando a la regularización como voluntaria o espontánea, desde el punto de vista objetivo (más allá de los motivos que muevan al sujeto a regularizar, que, como dijimos, resultan indiferentes).

La segunda circunstancia de bloqueo, de tipo judicial y supeditada a que no se hubiera producido la primera, consiste en la *interposición de querella o denuncia contra el sujeto por parte del Ministerio Fiscal o del Letrado de la Seguridad Social*. Este supuesto resulta satisfactorio para bloquear la regularización en aquellos casos en los que el fraude no ha sido detectado en sede administrativa, o cuando no ha sido advertido por órganos inspectores sino de carácter gestor (que quedaban fuera de la primera circunstancia temporal).

Sobre el concreto momento de cierre se han suscitado tres teorías: (a) aquellas teorías literales, que fijan el instante de bloqueo en la *interposición* de la querella o la denuncia, (b) aquellas teorías intermedias, que identifican el momento de cierre en el *conocimiento*, por parte del sujeto, de la interposición de querella o denuncia, y (c) aquellas teorías formales, que consideran que el bloqueo debe depender de la *notificación* de la existencia de querella o denuncia al sujeto. Esta última resulta la tesis

a nuestro modo de ver más acertada, pues en esta circunstancia de tipo judicial no pueden obviarse determinados trámites procesales. En concreto, tal como dispone el art. 118 LECRIM., es necesario que la querella o denuncia, una vez interpuesta, sea admitida a trámite e inmediatamente notificada al sujeto por parte del Juez. Mientras el Juez no admita a trámite la denuncia o querella no podrá hablarse de la existencia de un procedimiento penal, ni por tanto de un descubrimiento de los hechos. Se hace necesario que el Juez emita un juicio de valor ponderando la existencia o no de indicios de carácter criminal en los hechos de los que se ha dado *notitia criminis*, que habrán de ser inmediatamente notificados al infractor. Sólo así podrá decirse que el sujeto ha sido descubierto, y sólo a partir de dicho instante la regularización dejará de ser *voluntaria*, sin desconocer, además, la mayor seguridad jurídica que reporta fijar el momento bloqueo en un acto de comunicación formal. La fijación del instante de bloqueo en la notificación no supone una lectura prohibida a la luz del principio de legalidad: el precepto se interpreta de una forma más flexible, *pro reo*, en tanto amplía el tiempo para regularizar válidamente, por lo que no hay problemas para su admisibilidad.

Con la defensa de esta postura también se pone de manifiesto por algunos autores una cierta relativización del fundamento penal apoyado en la innecesariedad de pena. Sin embargo, en aquellos extraños casos en que el sujeto haya tenido conocimiento de la admisión de querella o denuncia por vías distintas a la notificación, y proceda a regularizar, no podrá tampoco defenderse un fundamento político fiscal o recaudatorio (en lo que constituiría la alternativa al fundamento penal de la menor necesidad de pena). Y ello porque en este momento el fraude ya ha sido descubierto y la TGSS. se verá capacitada para desempeñar correctamente la función de la recaudación, sin que subsista el interés inicial de aquélla por fomentar la impunidad a cambio de la regularización. En estos supuestos, al igual que ocurría con la primera causa de bloqueo, no puede desconocerse la existencia de otro halo fundamentador de la norma, apoyado en el interés político criminal por la reparación, lo que permite explicar estas nimias disfunciones todavía desde una óptica prioritariamente penal.

Por lo que respecta a la forma, la notificación deberá cumplir los requisitos exigidos por la legislación administrativa (y muy especialmente, lo dispuesto en la LECRIM.) para resultar válida y producir el efecto de bloqueo. En lo que se refiere al

destinatario (persona jurídica, pluralidad de sujetos defraudadores), resultan de aplicación las reglas formuladas para la primera de las causas de bloqueo.

Se ha criticado que sólo estén llamados a bloquear la regularización el Ministerio Fiscal y el Letrado de la Seguridad Social; se considera por algunos sectores que también los socios de la empresa, trabajadores, representantes sindicales o, en general, cualquier sujeto interesado, debieran estar legitimados para interponer querrela o denuncia, bloqueando la regularización con tal actuación. Se aduce que la taxatividad subjetiva de la norma permite llegar a acuerdos al margen de la Ley, facultando al Letrado de la Seguridad a negociar con el empresario a condición de no interponer denuncia o querrela contra el mismo. Sin embargo, pensamos que la delimitación subjetiva por la que opta la norma no resulta tan criticable: primero, porque de verse incluidos otros sujetos (trabajadores, sindicatos...), también respecto de éstos se podría predicar el riesgo de negociación al margen de la Ley, a cambio de no bloquear la regularización mediante la interposición de una querrela o denuncia (por ejemplo, cuando el representante sindical condicionase la denuncia del empresario, y con ello el efecto bloqueo, a la realización de determinadas concesiones por parte de aquél). Segundo, porque la Seguridad Social se encuentra legalmente obligada a dar cuenta al Ministerio Fiscal cuando detecte fraudes que puedan constituir delito (art. 36 RPIS.), lo que reduce los supuestos de negociación o instrumentalización. Y por último, porque en la práctica también otros sujetos, como los trabajadores o los sindicatos, pueden bloquear la regularización: bien acudiendo al Ministerio Fiscal para que éste denuncie los hechos, bien por vía de la tercera causa de bloqueo, que permite vedar la regularización en supuestos en los que la *notitia criminis* no tiene su origen en las actuaciones del Ministerio Fiscal o del Letrado de la Seguridad Social.

La tercera y última circunstancia de bloqueo se identifica con la *realización de actuaciones, por parte del Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción, que permitan al sujeto tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias*, cláusula introducida por la LO. 7/2012, de 27 de diciembre, en el caso del delito de defraudación a la Seguridad Social.

De nuevo aquí existen dos posturas enfrentadas respecto a la concreta delimitación temporal del bloqueo. Un primer grupo de autores entiende que el bloqueo a la regularización se producirá cuando el sujeto tenga conocimiento, por cualquier vía

(notificación o cualquier otra) del inicio de diligencias por parte del Ministerio Público o del Juez instructor. Otros autores, en cambio, consideran que la norma exige un concreto tipo de conocimiento, el *formal*, por lo que sólo la notificación de tales diligencias al sujeto podrá bloquear válidamente la regularización. Esta es la interpretación que entendemos más acertada: el precepto no ha exigido asépticamente cualquier tipo de conocimiento, sino un conocimiento formal, por lo que el mismo se está refiriendo a la *notificación* del inicio de diligencias.

Al establecerse en este instante el efecto de cierre, de nuevo algún autor ha querido relativizar el fundamento penal de la norma identificado en la desaparición de la necesidad de pena, en aquellos supuestos en los que el sujeto hubiera tenido conocimiento, por cualquier vía distinta a la notificación, del inicio de las diligencias. Pero como expusimos en relación a las restantes circunstancias de bloqueo, razones políticocriminales permiten todavía mantener una fundamentación de la cláusula de tipo penal. Tampoco razones fiscales pueden explicar estas disfunciones, pues con el comienzo de las diligencias la Seguridad Social ya no necesita ayuda ni precisa incentivar mecanismos como la regularización para cumplir con su función recaudatoria, pues el descubrimiento es ya un hecho.

El ámbito en el que se desenvuelve esta tercera causa de cierre se identifica con aquellos casos en que el Juez instructor abre diligencias a causa de una *notitia criminis* que no proviene de denuncia o querrela del Fiscal o del Letrado de la Seguridad Social (sujetos legitimados en virtud de la segunda causa de bloqueo, como dijimos), por ejemplo, en supuestos en que la denuncia ha sido interpuesta por cualquier otro sujeto (verbigracia, trabajadores o sindicatos). También permite que el Juez actúe de oficio, practicando las diligencias oportunas. En este caso, el inicio de las diligencias deberá ser formalmente notificado, con observancia de los requisitos exigidos para ello por la normativa sectorial. En el caso del Ministerio Fiscal, la citación a declarar, debidamente notificada, generará el efecto bloqueo en esta tercera circunstancia.

Algún autor ha considerado poco acertado legitimar al Ministerio Fiscal para que mediante el inicio de diligencias pueda bloquear la regularización en este último

supuesto¹⁶⁴¹, resultando preferible que sólo el Juez instructor posea esa capacidad. Sin embargo, el Ministerio Fiscal no es un mero denunciante más: éste es un auténtico órgano del Estado cuya función principal es promover la acción de la justicia y los derechos ciudadanos, que además se encuentra legitimado, en sede penal, para realizar determinadas diligencias, por lo que resulta lógico que el mismo pueda poner coto a la regularización con su actuación.

Como se ha visto, para las tres causas de bloqueo se defiende un momento de cierre formal identificado en la *notificación*. Además de las razones aducidas, identificar el instante de bloqueo en la notificación proporciona mayor seguridad jurídica y alivia toda problemática probatoria. Es importante subrayar un añadido, recogido ya a lo largo de este capítulo IV: si la notificación se produce en el mismo día en que el sujeto procede a regularizar, salvo prueba en contrario (sobre la hora concreta en que esta última se produjo) deberá resultar admisible la regularización, pues el principio *in dubio pro reo* no permite otra interpretación.

Por último, debe señalarse que si las actuaciones, tanto administrativas como judiciales, culminan con el archivo o sobreseimiento, no hay problema para admitir una regularización posterior llevada a cabo por parte del sujeto, siempre dentro de los límites temporales estudiados. Esta conclusión encuentra apoyo en el fundamento penal de la norma, identificado en la disminuida necesidad de pena: ante la incapacidad de la Seguridad Social o de los órganos judiciales para descubrir el hecho, el retorno a la legalidad por parte del sujeto continúa siendo valioso desde la perspectiva de los fines de la pena. Incluso con mayor motivo, pues el sujeto ha comprobado que el fraude ha pasado desapercibido, pudiendo haber optado por mantenerse fuera del Derecho más cómodamente, por lo que si se produce un retorno a la legalidad podrá afirmarse una contracción muy importante de la necesidad de pena.

¹⁶⁴¹ Así: QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, pp. 47 – 48; y El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, pp. 202 – 203.

CAPÍTULO V

ALCANCE Y EFECTOS DE LA REGULARIZACIÓN

I. INTRODUCCIÓN.

En capítulos anteriores de esta investigación se han analizado distintas cuestiones sobre la figura de la regularización: su naturaleza jurídica, su fundamento y finalidad, y sus requisitos positivos y negativos. En el presente capítulo abordaremos la cuestión del alcance y los efectos que se derivan de la ejecución de este comportamiento postdelictivo. Y lo haremos desde una doble perspectiva: objetiva y subjetiva.

Por un lado, al tratar el alcance objetivo de la regularización serán analizadas cuestiones relativas al efecto levantador de pena por el delito de defraudación a la Seguridad Social cometido, lo que nos llevará a plantearnos temas relacionados como, por ejemplo, la admisibilidad de la tentativa en el delito del art. 307 CP. y, en su caso, la aplicación del efecto anulador de pena en estos supuestos, o lo que deba ocurrir con la responsabilidad civil del delito. Cuestión de especial trascendencia, que habremos de abordar, es la relativa a la extensión de la impunidad a determinados delitos caracterizados por su instrumentalidad respecto del fraude, cuales son las irregularidades contables y determinadas falsedades, tal y como se dispone en el art. 307,3 CP. Ya por último, en este primer apartado, nos pronunciaremos sobre la Disposición Final 5ª de la LO. 10/1995, que extiende estos beneficios (relativos a la impunidad de ciertos delitos instrumentales) a los ilícitos administrativos.

Por otro lado, en lo que se refiere al alcance subjetivo de la regularización, abordaremos una cuestión de especial importancia que ha suscitado intensos debates

doctrinales en los últimos años, y sobre la cual no existe en la actualidad una solución clara (más allá de las distintas fórmulas patrocinadas, como veremos). Nos referimos al estudio del problema sobre lo que deba ocurrir con los terceros partícipes que hayan intervenido en la defraudación a la Seguridad Social, cuando después se ejecute una correcta regularización. Como tendremos ocasión de comprobar, constituye ésta una cuestión sumamente compleja, que dista mucho de ser pacífica.

Todo ello sin perder de vista que en el presente capítulo convergen multitud de cuestiones que hemos venido analizando a lo largo de este trabajo, y que no podrán ser perdidas de vista (así por ejemplo, aspectos sobre la naturaleza jurídica de la figura o sobre la fundamentación del precepto).

II. ALCANCE OBJETIVO DE LA REGULARIZACIÓN.

1. Anulación de pena por el delito de defraudación a la Seguridad Social. Cuestiones concomitantes.

1.1. Levantamiento o anulación de la sanción penal por el delito del art. 307,1 CP.

La primera y más elemental consecuencia derivada de una correcta regularización supone la anulación de la imposición de pena por el delito de defraudación a la Seguridad Social previamente cometido.

Debemos traer a colación en este instante lo dicho en el capítulo segundo de este trabajo, donde sostuvimos que la naturaleza jurídica de la institución de la regularización es la de *causa de levantamiento o anulación de la pena*, encuadrada sistemáticamente en la punibilidad, a nuestro juicio categoría ajena a la estructura del delito, que ya se ha consumado¹⁶⁴². El delito de defraudación del art. 307,1 CP. condiciona la aplicación de la *pena* (que no la afirmación de la tipicidad, como defendimos) a que el sujeto haya regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado tercero del artículo¹⁶⁴³. Cuando se ha regularizado la

¹⁶⁴² Para conocer las razones que nos conducen a esta conclusión, vid. supra, Capítulo II.

¹⁶⁴³ Dice el art. 307,1 CP.: “[...] será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo”.

defraudación según los requisitos señalados en el art. 307,3, no resultará aplicable la pena.

Cuando el sujeto ha regularizado su situación la principal consecuencia será, por tanto, la anulación de pena por el delito de defraudación cometido, sin que se desplace la tipicidad o la antijuridicidad del hecho, ni la culpabilidad en el mismo, sino sólo la punibilidad. Por tanto, la pena ya no resultará de *necesaria* aplicación, sin que ello signifique la desaparición del delito¹⁶⁴⁴. Y ello en exclusiva referencia a aquellos delitos cuya *deuda* hubiera sido regularizada (si existen otras deudas, podrá responderse de ellas siempre que se cumplan los requisitos previstos por el delito, y las condiciones para su punibilidad, como por ejemplo, la cuantía establecida).

1.2. Consideraciones sobre la tentativa: admisibilidad en el delito de defraudación a la Seguridad Social y extensión del efecto anulatorio de pena.

Siendo la anulación de pena la consecuencia principal de la regularización, la doctrina se ha detenido a discutir sobre la posibilidad de hacer extensible esta anulación a aquellos supuestos en que el delito de defraudación del art. 307,1 CP. no ha llegado a consumarse, sino que ha quedado en grado de tentativa¹⁶⁴⁵. Adentrarse en el análisis de esta cuestión conlleva, como paso previo y necesario, pronunciarse sobre la admisibilidad de la tentativa en este concreto delito, lo que ya desde el principio resulta sumamente discutible desde nuestra consideración de este tipo penal.

Tal y como sostuvimos en el capítulo primero de este trabajo, la *defraudación* en el delito del art. 307,1 CP. no queda identificada con la idea de “dejar de pagar”, sino

¹⁶⁴⁴ Tras la reforma operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, la regularización del apartado tercero del art. 307 CP. sólo viene referida al tipo básico recogido en el art. 307,1 CP., pues con dicha Ley los tipos agravados pasaron a incardinarse en el art. 307 bis CP. Ello, sin embargo, no tiene demasiada trascendencia práctica, pues también el art. 307 bis, en su apartado segundo, hace extensible la regularización y los efectos dimanantes de aquélla a las modalidades de defraudación agravadas; como reza este precepto, “a los supuestos descritos en el presente artículo le serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 307”.

¹⁶⁴⁵ Vid. en este sentido: BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Comares, Granada, 2005, pp. 121 y ss.; El Mismo: “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista de Estudios Penales y Criminológicos*, nº 24, años 2002 – 2003, pp. 97 – 98; y El Mismo: *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 703.

con “ocultar” la información a la Seguridad Social para que ésta pueda cumplir con la función de recaudación que le corresponde¹⁶⁴⁶. De este modo, el delito no exige constatar un hipotético resultado o perjuicio de carácter patrimonial, quedando el mismo configurado como delito de mera actividad: con la simple *opacidad* ya se produce la afectación al bien jurídico protegido por la norma, esto es, la función de la recaudación¹⁶⁴⁷. Debemos por ello cuestionarnos si en un delito de mera actividad, y en concreto por lo que respecta a este análisis, en el delito del art. 307,1 CP., es admisible la figura de la tentativa.

Como ha señalado LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, en los delitos de mera actividad “la posibilidad de una tentativa resulta difícil, aunque no imposible de configurar”¹⁶⁴⁸. Como explica POLAINO NAVARRETE, la doctrina tradicional venía sosteniendo que los delitos de simple actividad no podían admitir la figura de la tentativa por carecer aquéllos de un *resultado*; sin embargo, como expresa el autor, “todos los delitos son ‘delitos de resultado’, es decir, no hay delito ‘sin resultado típico’”, por lo que subsiste la posibilidad de que también en aquéllos exista tentativa. Tomando las ideas de MAURACH y GÖSSEL, el autor comparte que para examinar la concurrencia de tentativa en esta clase de delitos “decisivo resulta el que la acción real descrita (mera actividad) sea escindible en varios actos parciales o si, para su ejecución, requiere de un ‘cierto lapso de tiempo’”¹⁶⁴⁹. De este modo, para conocer si resulta admisible la tentativa en este tipo de delitos la doctrina diferencia entre, por un lado, aquellos delitos de simple actividad en que la conducta típica resulta *fraccionable*, y por otro lado, aquellos otros en los que el delito se perfecciona con la práctica de un solo acto¹⁶⁵⁰. Parece indudable que cuando se trata de un delito de mera actividad no fraccionable resulta imposible admitir la tentativa, pues no puede encontrarse un comienzo de ejecución diferente al del propio acto realizado, que por sí mismo ya

¹⁶⁴⁶ GÓMEZ PAVÓN, P.: “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.), *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 571 – 572.

¹⁶⁴⁷ Sobre las razones que nos llevan a mantener esta interpretación, vid. *supra*, capítulo I.

¹⁶⁴⁸ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: *Tratado de Derecho Penal, parte general*, Ed. Aranzadi, Thomsom Reuters, Navarra, 2010, p. 928.

¹⁶⁴⁹ POLAINO NAVARRETE, M.: “El injusto de la tentativa en el ejemplo de los delitos de mera actividad y de omisión pura. Sobre el concepto jurídico – penal de resultado”, en *Revista del Poder Judicial*, nº 72, 2003, p. 84.

¹⁶⁵⁰ Por todos, vid.: LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho Penal, parte general, cit.*, pp. 928 – 929.

constituye la conducta típica. Más dudosa resulta la admisibilidad de la tentativa en aquellos casos en los que la conducta puede ser fraccionada en varios actos¹⁶⁵¹, algo que también ocasiona problemas a la hora de decidir si nos encontramos ante un auténtico comienzo de la tentativa, o se trata de actos correspondientes a la fase de preparación, que sólo resultarán punibles en la medida en que así lo autorice el propio Código Penal¹⁶⁵².

Los autores pertenecientes a la denominada *corriente patrimonialista*, que identifican el bien jurídico en el patrimonio de la Seguridad Social y configuran al delito del art. 307,1 CP. como de resultado, admiten la posibilidad de tentativa en aquél¹⁶⁵³. En su gran mayoría, además, interpretan que el levantamiento o anulación de pena debe hacerse extensible a aquellos casos en que los hechos no han llegado a consumarse, conclusión que alcanzan mediante el empleo de un argumento *a fortiori* (quien puede lo más, puede lo menos)¹⁶⁵⁴, considerando que si la conducta postdelictiva positiva es suficiente para fundamentar la anulación de pena en supuestos ya

¹⁶⁵¹ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho Penal, parte general, cit.*, p. 929. En contra, como señala este autor, MIR PUIG considera que también los delitos de mera actividad no – fraccionables pueden admitir la tentativa, cuando se lleven a cabo determinados actos naturalmente unidos a la conducta típica.

¹⁶⁵² MIR PUIG, S.: *Derecho penal parte general*, Ed. Reppertor, 9ª edición, Barcelona, 2011, p. 356.

¹⁶⁵³ Vid. por todos: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 121 y ss.

¹⁶⁵⁴ Vid. en este sentido: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 1995, pp. 141 y 184 y ss.; El Mismo: *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 4ª edición, Valencia, 2013, p. 732; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C., PUENTE ABA, L. M. (coord.): *Derecho penal económico y de la empresa*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 297; NARVÁEZ BERMEJO, M. A.: *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 113; FENELLÓS PUIGSERVER, V.: “El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código Penal”, en *Crónica Tributaria*, nº 84, año 1997, p. 65; GÓMEZ RIVERO, M. C.: *El fraude de subvenciones*, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2005, p. 292; y MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: *El delito de defraudación a la Seguridad Social. Régimen legal criterios jurisprudenciales*, Ed. Práctica de Derecho S. L., Valencia, 2002, p. 203 (entendiendo además este autor, que en estos supuestos podrá apreciarse desistimiento con carácter preferente a la regularización, pues aquél primero exige únicamente la declaración rectificadora, pero no el pago, por lo que resulta más favorable al sujeto. De opinión contraria: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 122 – 123, considerando que en estos casos siempre prevalecerá la regularización, y no el desistimiento, pues en aquélla los requisitos aparecen como “menos gravosos”, toda vez que no se exige asépticamente actuar con *voluntariedad*, y además los efectos de la regularización son mayores que los derivados del desistimiento, pues en ella cabe también levantar la pena por determinados delitos instrumentales como irregularidades contables u otras falsedades. De la misma opinión que este último autor: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, en *Revista Jurídica Española La Ley*, T. VII, 2000, p. 1476).

consumados, con mayor razón se debe proclamar dicha consecuencia jurídica en supuestos en los que no se ha alcanzado aún la consumación¹⁶⁵⁵.

Desde nuestra concreta concepción de este delito, el problema sobre la posibilidad de anulación de pena por tentativa en el delito de defraudación a la Seguridad Social, mediante la ejecución de una regularización, no constituye un problema real, pues consideramos que en el tipo penal del art. 307,1 CP. no es posible la tentativa¹⁶⁵⁶. Esta conclusión se desprende de un modo clarificador del pensamiento de PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, a cuya configuración del delito de defraudación venimos adhiriéndonos desde el comienzo de esta investigación. Para estos autores el bien jurídico protegido en el delito de defraudación a la Seguridad Social no puede ser el patrimonio de aquélla, sino la función de la recaudación¹⁶⁵⁷. *Defraudar*, como verbo rector, no exige constatar un perjuicio patrimonial, debiendo entenderse como *engaño* u *opacidad* a la Administración de la Seguridad Social¹⁶⁵⁸. De ahí que, además, la cuantía de 50.000 euros señalada por el precepto constituya una condición objetiva de punibilidad, y no un resultado típico patrimonial¹⁶⁵⁹. En definitiva, dado todo lo anterior nos encontramos ante un delito de mera actividad¹⁶⁶⁰. Y, como señalan estos autores, aunque en los delitos de simple actividad que resulten fraccionables sea posible plantearse, al menos técnicamente, la existencia de formas imperfectas de ejecución, el delito de defraudación a la Seguridad Social no permite,

¹⁶⁵⁵ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 121 – 122. Para el autor, no obstante, los supuestos de tentativa resultan “especialmente marginales” en el delito de defraudación a la Seguridad Social.

¹⁶⁵⁶ La respuesta a la pregunta sobre cuándo comienza a darse la ejecución en un delito, a efectos de poder hablar de tentativa, es en general de difícil respuesta, máxime en los delitos de mera actividad. En concreto, la discusión surge al momento de establecer la barrera entre el acto meramente preparatorio (en el caso del art. 307,1 CP., actos no punibles, dado que el texto no lo permite) y el realmente ejecutivo. Como señalan MUÑOZ CONDE, F., GARCÍA ARÁN, M.: *Derecho penal, parte general*, Ed. Tirant lo Blanch, 8ª edición, revisada y puesta al día, Valencia, 2010, pp. 417 y ss., “todo lo que no llegue a la categoría de ejecución del tipo delictivo en cuestión no podrá ser considerado como tentativa y deberá, por tanto, ser excluido del ámbito de lo punible”.

¹⁶⁵⁷ PÉREZ MANZANO, M., MERCADER UGUINA, J. R.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.), *Comentarios a la legislación penal*, T. XVIII, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1997, p. 180.

¹⁶⁵⁸ *Ibidem.*, p. 192.

¹⁶⁵⁹ *Ibidem.*, pp. 208 – 209.

¹⁶⁶⁰ *Ibidem.*, p. 212.

según esta concepción, la tentativa¹⁶⁶¹. Debemos no obstante hacer alguna precisión al pensamiento de estos autores.

En palabras de PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, “aunque en los delitos de mera actividad, técnicamente es posible plantearse formas imperfectas de ejecución en la medida en que sean delitos que puedan fraccionarse en varias acciones, es dudosa la calificación de tentativa / frustración punible en este delito salvo en un caso. Dado que hasta que no haya transcurrido el último momento posible del plazo legal para el pago voluntario no se consuma el delito, en los casos de defraudación para eludir el pago de cuotas, cabe calificar de frustración el supuesto si es descubierto el intento antes de que transcurra el plazo. De igual modo, si el autor desiste modificando o completando los datos de la liquidación, nos encontraríamos ante un caso de frustración desistida impune”¹⁶⁶².

La primera precisión pasa por señalar que la figura de la frustración ya no existe en nuestra legislación. El Código Penal de 1995 eliminó la distinción entre tentativa y frustración y el consiguiente trato penológico que para ellos establecía el art. 52 del antiguo texto penal. En la actualidad puede hablarse de *tentativa acabada* y de *tentativa inacabada*, según se hayan practicado todos o parte de los actos ejecutivos que deberían producir el resultado. En la tentativa inacabada basta con omitir el resto de actos necesarios para la producción de un resultado. En la acabada, el sujeto debe llevar a cabo determinados actos positivos si quiere neutralizar la eficacia de los ya ejecutados¹⁶⁶³.

Una segunda precisión, de mayor relevancia a los efectos de nuestra discusión, consiste en subrayar que la admisibilidad del único caso de tentativa por parte de PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA parte de la idea de que el delito, en su primera modalidad, se consuma siempre en la fecha de vencimiento del plazo legal previsto para llevar a cabo la declaración, “de manera que la presentación del

¹⁶⁶¹ PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 212 – 213. De la misma opinión: DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la democracia*, Ed. Ibídem, Madrid, 1996, pp. 108 – 109.

¹⁶⁶² PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 212 – 213.

¹⁶⁶³ RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: en Rodríguez Mourullo, G. (dir.), Jorge Barreiro, A. (coord.), *Comentarios al Código Penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1997, p. 74.

documento de liquidación con datos falsos que se corrigen antes del final del plazo sería constitutivo de un supuesto de frustración desistida impune”¹⁶⁶⁴. Sin embargo, como mantuvimos en el capítulo primero de este trabajo¹⁶⁶⁵, en la primera modalidad de defraudación (consistente en la elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta) no puede obviarse la diferenciación entre la modalidad activa y omisiva de comisión del delito a la hora de fijar el instante consumativo. Si hablamos de acción, el delito se consuma en el momento en que se presenta la liquidación fraudulenta o engañosa ante la Administración, sin necesidad de esperar a que transcurra el plazo señalado por la Ley, pues es con dicha declaración alterada, manipulada o falseada por la que se causa el engaño u opacidad y, en suma, se lesiona la función de la recaudación; en el momento en que se produce la presentación de la documentación, el delito queda consumado. Por el contrario, si se trata de una omisión, el delito (ahora sí) se consuma cuando expira el plazo reglamentario para la declaración de la deuda. De este modo, apoyados en el pensamiento de estos autores, sólo cabría plantearse la tentativa en los supuestos de defraudación por omisión, lo que, pensamos, conduce también a rechazar la admisibilidad de aquélla, pues en los delitos omisivos es sumamente complejo identificar cuándo comienza la ejecución del delito, sin que dicho comienzo constituya por sí mismo una omisión (constitutiva a su vez de un delito plenamente perfeccionado)¹⁶⁶⁶.

Como entienden MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, la respuesta a cuándo comienza la ejecución del hecho en un determinado delito, elemental para poder hablar de tentativa, debe resolverse atendiendo a la “configuración de cada tipo delictivo” y a las “circunstancias que acompañan a su realización”¹⁶⁶⁷. Más incluso en los delitos de mera actividad en los que la admisión de la tentativa resulta discutida y discutible, como decimos. Para determinar cuándo se ha dado comienzo a la ejecución delictiva la

¹⁶⁶⁴ PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 212.

¹⁶⁶⁵ Vid. *supra*, capítulo I.

¹⁶⁶⁶ Vid. sobre ello: LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Tratado de Derecho Penal, parte general*, cit., p. 921. Como señala el autor, “no es fácil admitir la posibilidad de tentativa en los delitos omisivos por cuanto conceptualmente se le oponen serias dificultades. Una de éstas se encuentra en la determinación del comienzo de ejecución. ¿Cuándo puede decirse que ha comenzado a ejecutarse un delito de omisión?” (si bien en las páginas siguientes el autor desgana las distintas teorías apuntadas por la doctrina al analizar la admisibilidad o no de la tentativa en los delitos de omisión, algo a lo que no podemos aquí dedicar mayor atención, por exceder de los límites pretendidos con esta investigación).

¹⁶⁶⁷ MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, *Derecho penal, parte general*, cit., p. 418.

doctrina emplea tres teorías diferenciadas: la *formal* (que examina dicho comienzo conforme a los criterios interpretativos tradicionales: gramatical, histórico, sistemático o teleológico), la *objetiva* (que atiende a la puesta en peligro para el bien jurídico), o la *subjetiva* (que atiende al plan delictivo concebido por el autor), a pesar de que también puede encontrarse una teoría de carácter *mixto* entre estas dos últimas. Esta última teoría, predominante en opinión de MUÑOZ CONDE / GARCÍA ARÁN, parte de la descripción legal típica atendiendo a la imagen que tiene el autor del curso de los hechos y a si, de acuerdo con dicha imagen, el comportamiento realizado se encuentra estrechamente ligado a la acción típica; esto es, no pueden existir eslabones intermedios esenciales para poner en actividad inmediata su realización¹⁶⁶⁸.

A nuestro juicio, ninguna de estas teorías conduce finalmente a admitir la tentativa en el delito del art. 307,1 CP., pues antes de la realización de la acción (u omisión) típica no puede decirse que se haya dado comienzo a la ejecución del injusto. En la defraudación mediante elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta, en su modalidad activa, el delito se consuma como hemos dicho con la presentación de la declaración falseada o tergiversada, sin que los actos anteriores (por ejemplo, recopilación de datos, nóminas, informes...) puedan entenderse como “comienzo de la ejecución del injusto”; y ello ya desde un punto de vista objetivo, en que no puede decirse que antes de la presentación de la declaración (o, en su caso, de la no presentación de la misma y el transcurso del plazo establecido) se esté iniciando el peligro para el bien jurídico “función recaudatoria”. En la segunda modalidad de comisión del delito, la obtención indebida de devoluciones, el delito se consumaba, como mantuvimos en el capítulo primero, con la presentación de una solicitud con datos falseados. Pensamos que no es posible entender que antes de este instante se haya dado comienzo a la ejecución delictiva de la defraudación, por lo que tampoco puede hablarse aquí de tentativa. En lo que respecta a la última de las modalidades, el disfrute indebido de deducciones, el delito se consumaba, como mantuvimos, bien con la presentación del boletín con una liquidación falsa, bien cuando, obtenida de manera lícita la deducción, el sujeto incumplía alguna de las condiciones impuestas para su disfrute. Antes de esos momentos también es difícil entender que se ha dado comienzo ya a la ejecución delictiva, por medio de una determinada actuación que pudiera calificarse como *tentativa*, desde la óptica de cualquiera de las teorías apuntadas.

¹⁶⁶⁸ Ibídem., p. 418.

En suma, y aún reconociendo que la discusión sobre la admisibilidad de la tentativa es acreedora de una mayor atención a la permitida por estas páginas, puede concluirse que no es posible la tentativa en el delito de defraudación a la Seguridad Social. Y no siendo posible aquélla, tampoco se plantean problemas sobre la extensión de la anulación de pena para dichos hipotéticos supuestos.

1.3. Consideración sobre la responsabilidad civil derivada del delito.

Una última cuestión que puede suscitarse respecto de la anulación de pena por el delito de defraudación a la Seguridad Social (consecuencia principal de la regularización, como dijimos), consiste en establecer si una vez se ha producido la regularización subsiste todavía la responsabilidad civil por el delito cometido, o bien aquélla desaparece.

Debe recordarse que la regularización constituye una causa de levantamiento de pena que se ubica al nivel de la punibilidad, categoría, a nuestro juicio, ajena al delito, por lo que aún regularizada la situación irregular en virtud del art. 307,3 CP. el delito de defraudación no se elimina, ni se borra, ni desaparece¹⁶⁶⁹. En efecto, cuando el sujeto regulariza su situación levanta o anula una de las consecuencias derivadas de la existencia del delito, la pena, pero subsiste aún la posibilidad de exigir al mismo que afronte la responsabilidad civil dimanante de aquél (si esta existe)¹⁶⁷⁰. Por esta razón no compartimos los argumentos de DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, para quienes la regularización desplaza la existencia del delito mismo, por lo que, a su juicio, “no existiendo delito no cabe atribuir responsabilidades civiles *ex delicto*”¹⁶⁷¹.

Tampoco compartimos la opinión de algún autor que considera que debe excluirse la responsabilidad civil en estos supuestos dado que la regularización excluye la responsabilidad penal por delito de defraudación¹⁶⁷²: la regularización no excluye la

¹⁶⁶⁹ Sobre ello, vid. supra capítulo II.

¹⁶⁷⁰ Como aduce MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, p. 41, “cuando operan las excusas absolutorias hay responsabilidad penal y delito –aunque no haya pena– y, por ende, hay también responsabilidad civil”.

¹⁶⁷¹ DE URBANO CASTRILLO, E., NAVARRO SANCHÍS, F. J.: *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2009, p. 270.

¹⁶⁷² En este sentido: MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Edersa, 2ª edición actualizada conforme a las Leyes 1/1998 y 40/1998, Madrid, 1999, p. 434.

responsabilidad penal (al contrario de lo que pudiera pensarse antes de la reforma de 2012, en que se hablaba de quedar “exento de responsabilidad criminal”), sino sólo la *pena* del delito. En este sentido, como expone SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, el hecho de quedar exento de pena no deja libre al sujeto de la responsabilidad civil¹⁶⁷³. Por ello, caso de existir un daño indemnizable, aquél deberá integrar la responsabilidad civil que podrá resultar, en fin, exigible al sujeto.

Como explica MIR PUIG, la comisión de un delito puede ocasionar un daño de tipo patrimonial o moral. Para afrontar esos daños existe la responsabilidad civil (artículos 109 y siguientes CP.); en virtud de ella el autor del delito deberá hacer frente al daño *económico* causado o indemnizar los perjuicios mediante el *pago de una cantidad*¹⁶⁷⁴. Más allá de la discusión del carácter civil o penal que pueda poseer esta concreta responsabilidad¹⁶⁷⁵, conviene centrar el análisis en la cuestión de si una vez regularizada la situación frente a la Seguridad Social seguirá exigiéndose del sujeto hacer frente a la responsabilidad civil subsistente, o no. Para lo cual es preciso determinar si existe algún daño de carácter económico o patrimonial que pueda resultar exigible a modo de responsabilidad civil, tras llevarse a cabo el comportamiento regularizador.

Dado que tras la reforma operada en 2012 la regularización exige, además del completo reconocimiento, el *pago* de la deuda, el contenido de la misma no puede pasar a integrar la responsabilidad civil del delito, pues dicho pago ya ha debido producirse al momento de regularizarse la situación. Sin embargo, cabe preguntarse si los intereses y recargos que se dimanen de la defraudación pueden integrar la responsabilidad civil en este delito. La clave para responder a lo anterior se encuentra, como advierte BRANDARIZ GARCÍA, en la concepción que se tenga de la propia regularización. Así, para este autor dado que la regularización exige, además del pago de la deuda, la satisfacción de intereses o recargos que resulten de aplicación por cumplimiento

¹⁶⁷³ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002, p. 105, nota al pie nº. 216. Incluso, como señala este autor, ya resulta discutible que aún exonerado el sujeto de *responsabilidad penal* ello arrastre consigo en todo caso la responsabilidad civil.

¹⁶⁷⁴ MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., p. 46.

¹⁶⁷⁵ Para ello, nos remitimos a la amplia bibliografía existente; en concreto, cfr.: MIR PUIG, *Derecho penal parte general*, cit., pp. 46 y ss.; y OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: *Sobre el concepto del Derecho penal*, Ed. Sección de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1981, pp. 58 y ss.

extemporáneo, no subsiste responsabilidad civil tras la ejecución de este comportamiento postdelictivo¹⁶⁷⁶. Por el contrario, en nuestra opinión, como defendimos en el capítulo cuarto de este trabajo, los intereses y recargos no forman parte de la *deuda* cuyo pago debía afrontarse para acceder al levantamiento de la pena¹⁶⁷⁷, por lo que no existe inconveniente para que aquéllos integren la responsabilidad civil en este delito. En este sentido, como ha hecho notar GÓMEZ PAVÓN, los recargos y otros apremios resultantes pueden quedar integrados en la responsabilidad civil *ex delicto*, si se concibe que los mismos constituyen un daño consecuencia de la comisión del delito¹⁶⁷⁸. Y, como aduce MARTÍNEZ LUCAS, dichos conceptos han de formar parte de esta concreta responsabilidad, toda vez que aquéllos constituyen un auténtico daño de carácter económico-patrimonial que hay que resarcir¹⁶⁷⁹. Añade el últimamente citado que “de sostener lo contrario, el autor del delito se vería injustificadamente beneficiado en tanto que no abonará el importe de los recargos e intereses [...], frente al contribuyente que cumple tardíamente con sus obligaciones contributivas”¹⁶⁸⁰. En esta dirección se pronunció también la STS 832/2013, de 24 de octubre, integrando los intereses y recargos en el contenido de la responsabilidad civil derivada del delito¹⁶⁸¹.

Esta interpretación, que como acabamos de explicar fue defendida por algún autor con anterioridad a la reforma operada por medio de la LO. 7/2012, de 27 de diciembre¹⁶⁸², ahora encuentra apoyo en la propia ley, que tras la mencionada reforma establece lo siguiente en el art. 307,6 CP.: “en los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda frente a la Seguridad Social que la

¹⁶⁷⁶ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 124.

¹⁶⁷⁷ Vid. *supra*, capítulo IV.

¹⁶⁷⁸ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al. (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 583, nota al pie n.º 51; y La Misma: “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español”, en *Derecho penal mínimo: revista de análisis jurídico penal*, n.º 9, julio de 2012, p. 141, nota al pie n.º 55.

¹⁶⁷⁹ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 241.

¹⁶⁸⁰ *Ibidem.*, p. 242.

¹⁶⁸¹ STS 832/2013, de 24 de octubre, Sala 2ª, FD 6º, (Tol 4039147).

¹⁶⁸² Así por ejemplo: QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”, en Bajo Fernández, M. (dir.), Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, p. 37, nota al pie n.º 23.

Administración no haya liquidado por prescripción u otra causa legal, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración de la Seguridad Social que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio”.

En consecuencia, la regularización anula la pena por el delito de defraudación a la Seguridad Social previamente cometido, sin que dicha anulación resulte extrapolable a la responsabilidad civil derivada de aquél, que subsistirá en tanto exista un daño de carácter económico o patrimonial consecuencia de la comisión del delito, plano en el que destacan aquellos intereses y recargos que según la legislación administrativa resulten de aplicación ante supuestos de cumplimiento extemporáneo¹⁶⁸³.

2. Extensión de la impunidad a las irregularidades contables y falsedades instrumentales.

El apartado tercero del art. 307,3 CP. extiende el efecto de no – aplicación de la pena a los posibles delitos de irregularidad contable o falsedades instrumentales que se hubieran podido cometer en relación con la deuda regularizada, y con carácter previo. Literalmente el precepto señala que “la regularización de la situación ante la Seguridad Social impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación”. La normativa española es muy específica a la hora de regular los efectos objetivos que se desprenden de una correcta regularización. No ocurre lo mismo en otros Ordenamientos Jurídicos en los que, como ocurre por ejemplo en el caso italiano, la normativa sobre regularización es muy parca y no se pronuncia expresamente sobre lo que deba ocurrir con ciertos delitos conexos al fraude en supuestos de regularización postdelictiva, generándose así una importante discusión doctrinal y jurisprudencial al respecto¹⁶⁸⁴.

¹⁶⁸³ Ampliamente, sobre la responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, vid.: CHICO DE LA CÁMARA, P.: “El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico – subjetivas del tributo”, en *Quincena Fiscal, Revista de Actualidad Fiscal*, nº 11, junio de 1998, pp. 12 y ss.

¹⁶⁸⁴ La única previsión que efectúa el art. 2,1 bis de la Ley 638/1983 italiana es la anulación de pena en caso de regularización postdelictiva (como apuntamos *supra* en este estudio, siempre que se efectúe el

En torno a este extremo normativo se han discutido diferentes cuestiones en el seno de la doctrina penal; discusión que en algunos casos puede verse intensificada tras la reforma operada por LO. 7/2012. Al estudio de las mismas dedicamos el presente apartado de la investigación.

2.1. Naturaleza jurídica y fundamento del precepto.

Paso previo y necesario al análisis del contenido de este extremo de la norma consiste en señalar la naturaleza jurídica y el fundamento de la misma.

Como se ha expuesto, la LO 7/2012 modificó la redacción de este precepto: donde antes se leía “la *exención de responsabilidad penal* contemplada en el párrafo anterior *alcanzará* igualmente a dicho sujeto por las falsedades instrumentales [...]” actualmente se señala que “la regularización de la situación ante la Seguridad Social *impedirá que a dicho sujeto se le persiga* por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales [...]”.

Prima facie puede pensarse que este cambio no es meramente nominal, pues conllevaría una auténtica mutación de la naturaleza jurídica del precepto (cosa distinta es que esta variación resultase, además, efectivamente sustancial). De este modo, si con anterioridad a la reforma operada en 2012 podía afirmarse que este extremo formaba parte del efecto anulador de pena derivado de la propia regularización, constituyendo una extensión de dicho efecto (causa de levantamiento de la pena)¹⁶⁸⁵, con el precepto

pago de las cuotas dentro de los tres meses siguientes al descubrimiento), mas nada se dice sobre los posibles delitos conexos al fraude (por ejemplo, de falsedad). Tampoco la previsión sobre la regularización en el art. 37 de la Ley 689/1981 italiana, que sanciona el fraude de cotizaciones en una forma más generica, dice nada acerca de esos efectos, limitándose a expresar que la regularización de los hechos delictivos excluye la pena del delito. En este sentido, ha sido la doctrina quien se ha encargado de suplir este vacío, entendiendo en su mayoría que también los delitos conexos deben quedar exentos de pena en casos de regularización (vid. en esta direccion: MONTICELLI, en Mazzacuva / Amati (coords.), *I reati in tema di prevenzione obbligatoria*, cit., p 378).

¹⁶⁸⁵ Vid.: CHAZARRA QUINTO, M. A.: *Delitos contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, p. 375; y FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 60. En parecido sentido (aunque si bien hablando de extensión de los efectos de la *excusa absolutoria*) apuntan: ÁLVAREZ MORENO, A.: “Los delitos contra la Seguridad Social”, en *Revista Tribuna Social*, nº 67, julio de 1996, p. 45; y TIRADO ESTRADA, J.: “El concepto de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito fiscal”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 248, año VI, 1996, p. 1.

actual más bien nos encontraríamos ante una concreta *causa de procedibilidad* o, en mayor puridad, ante una *causa de perseguibilidad*, que vendría referida a los posibles delitos de irregularidades contables o falsedades que cumplan con los requisitos previstos por la norma (instrumentalidad, exclusiva relación con la deuda de cotización, carácter previo, etc., elementos a los que nos referiremos más adelante en este capítulo)¹⁶⁸⁶. Esta es la opinión de APARICIO DÍAZ, quien considera que la reforma de 2012 ha alterado el *nomen iuris* de la cláusula, pasando ésta a ser una causa de no – persecución¹⁶⁸⁷. También MANJÓN – CABEZA OLMEDA entiende que tras la reforma operada por LO. 7/2012 este extremo normativo debía considerarse como “un impedimento para la persecución” de tales delitos en caso de regularización¹⁶⁸⁸. En semejante sentido DE VICENTE MARTÍNEZ afirma que este precepto “excluye la persecución de otros delitos que suelen acompañar a la defraudación”¹⁶⁸⁹. De mantenerse esta interpretación, para poderse perseguir dichos injustos se haría necesaria la no – existencia de una regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social previamente cometido¹⁶⁹⁰.

¹⁶⁸⁶ Ya antes de la reforma de 2012 QUERALT JIMÉNEZ parecía posicionarse en este sentido: “en puridad, más que ante una causa de exención de la pena estaríamos ante una *causa de inmunidad*, que impediría incluso la investigación”; vid.: QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en VV. AA., *Empresa y Derecho Penal (I)*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, p. 223; y El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 53.

¹⁶⁸⁷ APARICIO DÍAZ, L.: “La nueva reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 38, 20 a 26 de mayo, 2012, p. 17.

¹⁶⁸⁸ MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 837. Misma opinión mantiene la autora en: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, p. 173.

¹⁶⁸⁹ DE VICENTE MARTÍNEZ, en Demetrio Crespo (dir.); Maroto Calatayud (coord.), *Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma... cit.*, p. 593.

¹⁶⁹⁰ Debe advertirse sobre la dificultad de distinción entre lo material y lo procesal en Derecho penal y, en concreto, entre las circunstancias que solo afectan a la *penalidad* del hecho (condiciones de punibilidad) y aquellas otras que afectan a la propia *perseguibilidad* (condiciones de perseguibilidad), ya en sede procesal. Un estudio detallado sobre esta problemática y sobre las diferentes teorías surgidas en la doctrina al respecto, puede encontrarse en: PEDREIRA GONZÁLEZ, F. M.: “Derecho penal material, Derecho procesal penal y prohibición de retroactividad”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Vol. LXI, 2008, pp. 199 y ss. Sobre la dificultad de diferenciación entre unas y otras instituciones, vid. tb.: MENDES DE CARVALHO, E.: *Punibilidad y delito*, Ed. Reus, Madrid, 2007, pp. 229 y ss.

Por lo demás, esta interpretación encontraría apoyo en la literalidad del nuevo texto, que señala que la regularización “impedirá que a dicho sujeto *se le persiga*” por determinados delitos. Ocurriría así algo semejante a lo señalado en otros preceptos del Código Penal, verbigracia, en los artículos 287,1 CP. (“para *proceder* por los delitos previstos...”), 296,1 CP. (“los hechos descritos en el presente capítulo, sólo serán *perseguidos* mediante denuncia...”), o 191,1 CP. (“para *proceder* por los delitos de agresiones...”).

Como señala MUÑOZ CONDE las condiciones de perseguibilidad condicionan, no la existencia de un delito, sino tan sólo su persecución procesal, es decir, el propio inicio del proceso penal¹⁶⁹¹. Por ello, de entenderse que la naturaleza de esta cláusula es la de condición de perseguibilidad, una vez exista regularización en el delito contra la Seguridad Social, no será posible perseguir los delitos de irregularidades contables o falsedades (en todo caso existentes). Al igual que ocurre con las causas de levantamiento de la pena, esta concreta condición se encuentra ubicada en la categoría de la *punibilidad*, que en nada afecta al delito ya existente, como mantuvimos en el capítulo segundo de este trabajo¹⁶⁹².

Pese a lo anterior, pensamos que debe indagarse más allá de la literalidad del precepto en cuestión. Como ha puesto de manifiesto PEDREIRA GONZÁLEZ, en numerosas ocasiones resulta harto difícil efectuar una distinción clara entre las condiciones que afectan a la procedibilidad o perseguibilidad del hecho, y aquéllas otras que afectan realmente a la penalidad del delito (esto es, cuestiones *procesales* vs. cuestiones *materiales* o *sustantivas*)¹⁶⁹³. Ello quizá se deba, como ha señalado MUÑOZ CONDE, al hecho de que a efectos prácticos son instituciones íntimamente ligadas, pues, como señala el autor, las condiciones de perseguibilidad constituyen obstáculos de carácter procesal “que, en el fondo, tienen la misma función que las condiciones objetivas de penalidad”, esto es: en la práctica vienen a condicionar la imposición o no

¹⁶⁹¹ MUÑOZ CONDE, F.: *Teoría general del delito*, Ed. Tirant lo Blanch, 4ª edición, Valencia, 2007, p. 174.

¹⁶⁹² Vid. *supra*, capítulo II.

¹⁶⁹³ PEDREIRA GONZÁLEZ, *Derecho penal material, Derecho procesal penal y prohibición de retroactividad... cit.*, pp. 199 y ss.

de una pena¹⁶⁹⁴ (situación semejante a la que se produce también con las causas de levantamiento o anulación de la pena, que en el fondo influyen en la aplicación o no de una determinada sanción penal por el delito cometido).

Con buen criterio PEDREIRA GONZÁLEZ (si bien en relación con el estudio de la institución de la prescripción) ha sostenido que “para conocer la naturaleza jurídica hay que saber la razón o razones que fundamentan la institución”¹⁶⁹⁵. Ello no implica, como bien advierte el autor, confundir la naturaleza con el fundamento de la norma, si no más bien subrayar que para el establecimiento de aquélla primera (y ante esta difícil delimitación del carácter material o procesal de la institución) se hace ineludible conocer las razones que explican la razón de ser de la institución, esto es, su fundamento. En síntesis, como concluye el autor suscribiendo el pensamiento de BELING, “hay fundamentaciones que deben conducir a la afirmación de su naturaleza material (si se concluye que no debe imponerse la pena) y otras que deben llevar a admitir su carácter procesal (por estar relacionadas con el sí y el cómo del proceso)”¹⁶⁹⁶.

Como de inmediato tendremos ocasión de comprobar, el fundamento de este precepto se encuentra imbricado con el de la propia cláusula de regularización. Fundamento que se apoya en razones de carácter material, que deciden sobre la aplicación o no de la pena con sustento en argumentos de necesidad de pena y de política – criminal, que por lo tanto no deciden el sí y el cómo del *proceso*, ni se relacionan con este, sino que poseen una naturaleza de carácter material. Como ha señalado MENDES DE CARVALHO, los presupuestos de procedibilidad o perseguibilidad, a diferencia de aquéllos otros de penalidad o punibilidad, “no inciden

¹⁶⁹⁴ MUÑOZ CONDE, *Teoría general del delito*, cit., p. 174. Sin embargo, el cambio si resulta sustancial respecto de otras consecuencias que se derivan de una u otra calificación, pues como expresa MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 231, “los presupuestos procesales impiden que se dicte una sentencia sobre el fondo, de modo que ‘la resolución judicial que declare su inexistencia no se ve afectada por la cosa juzgada material’; en cambio, ‘la ausencia de una condición objetiva de punibilidad o la concurrencia de una excusa absolutoria determina un pronunciamiento sobre el fondo, absolutorio, que se ve afectado por la cosa juzgada material’”. En el mismo sentido advierten: GARCÍA PÉREZ, O.: *La punibilidad en el Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 66, nota al pie nº 202; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “Condiciones objetivas de punibilidad y presupuestos de procedibilidad”, en VV. AA., *Criminología y Derecho penal al servicio de la persona. Libro homenaje al profesor Antonio Beristain*, Ed. Instituto Vasco de Criminología, San Sebastián, 1989, pp. 573 – 574.

¹⁶⁹⁵ PEDREIRA GONZÁLEZ, F. M.: *La prescripción de los delitos y de las faltas. Doctrina y jurisprudencia*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2004, p. 122.

¹⁶⁹⁶ *Ibidem*.

en la punibilidad de un hecho, sino en la admisibilidad de su persecución procesal”¹⁶⁹⁷. En la norma que estamos estudiando, la razón de ser de esta *liberación de pena* (de la liberación de la persecución del hecho) no estriba en razón alguna relacionada con el proceso, sino en razones efectivamente sustanciales, de *punibilidad*, como de inmediato comprobaremos.

Siendo esto así, y más allá de la expresión literal de la norma, realmente nos encontramos ante una extensión de los efectos derivados de la regularización, esto es, en definitiva, ante una causa de levantamiento o anulación de pena, en esta ocasión relacionada con ciertos delitos mediales (irregularidades contables y falsedades), que condiciona la *punibilidad* del hecho más que su *perseguibilidad*.

Así concebida la norma, en realidad la nueva redacción dada al precepto no supone un cambio efectivamente sustancial respecto a la consecuencia principal que se deriva de su apreciación: la anulación de la pena. Y dado que la no – aplicación de esa pena deriva de razones de carácter material, y no de intereses procesales, consideramos que la verdadera naturaleza jurídica de la cláusula es la de *causa de levantamiento o anulación de pena* (efecto extensivo derivado de la propia regularización).

Relacionado con lo anterior, es momento de indagar en el fundamento de este extremo normativo. Al quedar integrada esta institución en la categoría de la *punibilidad*, la misma puede fundamentarse en motivos diversos, entre los que destacan las necesidades de pena, cuestiones de política general o sectorial, y consideraciones políticocriminales¹⁶⁹⁸. En el concreto supuesto que nos ocupa, pensamos que no puede dejar de tomarse en consideración la particularidad que presenta esta cláusula, toda vez que la misma, como hemos adelantado, no se encuentra preordenada a la consecución unos determinados efectos procesales en relación a los delitos de irregularidades contables o falsedades, sino que su operatividad se constriñe, en exclusiva, a la existencia o inexistencia de regularización, lo que no puede ser obviado a la hora de indagar en la verdadera razón de ser de este precepto.

¹⁶⁹⁷ MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., p. 249.

¹⁶⁹⁸ Sobre ello ya nos pronunciamos en el capítulo III de esta investigación (vid. supra).

La previsión de esta cláusula en el seno del propio art. 307,3 CP., que contempla la regularización en el delito de fraude contra la Seguridad Social, conduce a un planteamiento diferente sobre la razón de ser de la institución, por lo que el fundamento de este extremo de la norma pensamos que debe quedar imbricado con la fundamentación de la propia cláusula de regularización.

Teniendo en cuenta lo anterior, algunos autores han identificado que este extremo normativo resulta explicable en atención a consideraciones político fiscales o recaudatorias¹⁶⁹⁹. En opinión de SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ “impune el delito de defraudación, el legislador ha decidido que no quedan motivos para mantener la sanción por infracciones menores y conexas”¹⁷⁰⁰. Para este autor, el fundamento de la cláusula estriba en razones eminentemente recaudatorias: la exención de pena no es fruto de una absorción del desvalor producido por la irregularidad contable o la falsedad mediante la regularización, pues “regularizada la deuda, no desaparece el dificultamiento primero producido por los ilícitos contables, pero éste queda después superado mediante el cumplimiento de otros deberes”¹⁷⁰¹ (lo que puede hacerse extensible también al caso de las falsedades). Desde esta línea de pensamiento, la previsión de esta cláusula constituye una “opción político – criminal disfuncional desde el punto de vista de la eficacia preventiva, aún cuando pretendidamente funcional en el aspecto recaudatorio”¹⁷⁰². También es de esta opinión PÉREZ MARTÍNEZ, para quien esta cláusula aparece justificada por “motivaciones recaudatorias”¹⁷⁰³. En semejante sentido puede leerse a CHAZARRA QUINTO: “la eficacia recaudatoria de la

¹⁶⁹⁹ Así, v. gr.: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., pp. 133 – 134; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 373; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 137 y ss.; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 710 y ss.; MERINO JARA, I., SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: *El delito fiscal*, Ed. Edersa, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2004, pp. 145 – 146; y GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho Penal*, cit., pp. 199 – 200. También pone de manifiesto esta fundamentación (de forma matizada): MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 18ª edición, revisada y puesta al día, Valencia, 2010, pp. 1062 - 1063

¹⁷⁰⁰ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., p. 129.

¹⁷⁰¹ *Ibidem.*, pp. 133 – 134.

¹⁷⁰² Así: MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., pp. 145 – 146; RODRÍGUEZ LÓPEZ, P.: *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Bosch, Barcelona, 2008, p. 160; y MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial*, (18ª edición), cit., pp. 1062 – 1063.

¹⁷⁰³ PÉREZ MARTÍNEZ, D.: “Causas de justificación. La regularización tributaria”, en De Fuentes Bardají, J., Cancr Minchot, P., Frías Rivera, R., Zabala Guadalupe, J. J. (dirs.), Bal Francés, E., Zabala Guadalupe, J. J. (coords.), *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2008, p. 235.

regularización voluntaria puede verse seriamente comprometida si el levantamiento de la pena no alcanza también a las falsedades documentales que normalmente acompañan a la defraudación a la Seguridad Social¹⁷⁰⁴. Desde esta consideración los delitos de irregularidades contables u otras falsedades, beneficiados ahora con la liberación de pena en caso de regularización, podrían quedar absurdamente privilegiados desde la óptica de una fundamentación penal¹⁷⁰⁵.

En coherencia con la fundamentación por nosotros mantenida en el Capítulo III para el supuesto de la regularización, pensamos que el verdadero fundamento de esta norma radica en dos motivos diferenciados:

En primer lugar, dado que, como desarrollaremos en adelante con mayor profundidad, la liberación de pena en estos delitos depende de que los mismos resulten en todo caso *instrumentales* al delito de defraudación (esto es, se precisa que los mismos carezcan de autonomía punitiva frente al fraude, de manera tal que pueda decirse que forman parte integrante del propio acto de defraudación), todavía puede afirmarse una reducida necesidad de pena respecto de aquéllos¹⁷⁰⁶. Cuando el sujeto regulariza su situación compensa el *conjunto delictivo ejecutado*, esto es, la defraudación comprensiva de determinadas falsedades o irregularidades de carácter contable que *forman parte de la misma*, puesto que se llevaron a cabo, no con autonomía punitiva, sino como parte necesaria e integrante de la propia defraudación¹⁷⁰⁷. Siguiendo esta interpretación restrictiva, todavía puede afirmarse una menor necesidad de pena en estos concretos delitos instrumentales, lo que unido al principio de mínima intervención aconseja la retirada de la sanción en sede penal¹⁷⁰⁸. En

¹⁷⁰⁴ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 373.

¹⁷⁰⁵ Advierten sobre ello: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 144; MORENO CÁNOVES, A., RUIZ MARCO, F.: *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código Penal (concordados y con jurisprudencia)*, Ed. EDIJUS, Zaragoza, 1996, pp. 451 y ss.; y FARALDO CABANA, P.: *Las causas de levantamiento de la pena*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 219.

¹⁷⁰⁶ Vid.: MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 19ª edición completamente revisada y puesta al día, Valencia, 2013, pp. 972 – 973.

¹⁷⁰⁷ Vid.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 602; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 160.

¹⁷⁰⁸ Abogan por una interpretación de carácter restrictivo, v. gr.: MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial*, (18ª edición), cit., p. 1062; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal

suma, como entiende CHOCLÁN MONTALVO, la fundamentación del tratamiento punitivo en esta cláusula radica en la valoración del legislador de estos hechos como unidad de acción¹⁷⁰⁹. Sobre esta concreta interpretación restrictiva del extremo de la norma, volveremos más adelante al analizar los requisitos de las *falsedades instrumentales*.

Pero además de lo anterior, en segundo lugar, tampoco en este extremo normativo puede olvidarse la existencia de un intensificado interés político – criminal del Estado en lograr la reparación de la Seguridad Social, por medio de la cláusula de regularización del art. 307,3 CP¹⁷¹⁰. La existencia de dicho interés explica la previsión de esta concreta cláusula en el caso de la regularización, pues si lo que se pretende es lograr la reparación de la Seguridad Social, entonces de no proclamarse la impunidad por estos delitos instrumentales mediales al fraude ya no se estaría fomentando la *reparación*, sino todo lo contrario: el sujeto regularizador con su actuación se estaría autodeclarando culpable de los delitos de irregularidades contables y falsedades cometidos, lo que contraviene el interés político – criminal del Estado en lograr la reparación, toda vez que el sujeto ya no regularizaría, conocedor de que será sancionado por determinadas actuaciones instrumentales al fraude. Por lo anterior, puede concluirse, con MORALES PRATS, que en este extremo la norma “viene presidida por criterios utilitaristas, de corte político – criminal”. La previsión de esta cláusula resulta explicable, en opinión del autor, por un argumento hermenéutico *a fortiori*: quien puede lo más, puede lo menos. De este modo, si la regularización puede lo más, exonerar de responsabilidad penal por el delito de defraudación, también debe poder lo menos, dejar libre de pena por los delitos puramente instrumentales llevados a cabo¹⁷¹¹. Como añade

(dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 94; BAYLOS GRAU, A., TERRADILLOS BASOCO, J. M.: *Derecho penal del trabajo*, Ed. Trotta, segunda edición revisada, Madrid, 1997, p. 188; BAJO FERNÁNDEZ, M., BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Derecho penal económico*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, 2ª edición, Madrid, 2010, pp. 323 – 324; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., pp. 146 – 147; y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: en Serrano González de Murillo, J. L., Cortés Bechiarelli, E., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Edersa, Madrid, 2002, p. 94.

¹⁷⁰⁹ CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011, p. 370.

¹⁷¹⁰ Ampliamente sobre esta fundamentación, vid. supra, Capítulo III.

¹⁷¹¹ MORALES PRATS, F.: “Los efectos penales de la regularización tributaria en la reforma penal de 1995”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, p. 95; y El Mismo:

el autor, “si la norma penal lanza un mensaje para alentar la regularización voluntaria, la eficacia de tal medida puede verse seriamente comprometida si la exoneración de responsabilidad criminal no alcanza también a las falsedades instrumentales que, de forma inexorable suelen preceder a la defraudación tributaria o a la Seguridad Social con numerosísima frecuencia”¹⁷¹². De la misma opinión es DE LA MATA BARRANCO, quien señala que “lo que da sentido a la previsión es el sentido político – criminal de la cláusula en su conjunto, que devendría mucho más ineficaz de no implicar una auténtica y plena liberación de responsabilidad penal. Teniendo en cuenta además [...] que no tendría sentido excluir la pena de la infracción más grave y no la de la más leve”¹⁷¹³.

En síntesis, las dos argumentaciones señaladas constituyen a nuestro juicio la fundamentación que explica la razón de la previsión de esta norma en el tercer apartado del art. 307,3 CP., lo que confiere a la misma la naturaleza de causa de levantamiento o anulación de pena, efecto extensivo derivado de la propia regularización, que afecta a la verdadera *punición* del hecho por razones materiales, no procesales.

2.2. La anulación de pena de las irregularidades contables. Consideración crítica y propuesta de *lege ferenda*.

Con anterioridad a la reforma operada por LO. 7/2012, la cláusula de regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social no preveía la extensión de sus efectos liberadores de pena a las irregularidades contables que pudieran haberse producido previamente a la defraudación, limitándose a extender dicho efecto

“De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Quintero Olivares, G. (dir.), Morales Prats, F. (coord.), *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, 9ª edición, Navarra, 2011, p. 1085. Sobre este argumento *a fortiori* (si bien desde una perspectiva fiscalista), vid. tb.: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., p. 130.

¹⁷¹² MORALES PRATS, en Aragonés Beltrán (coord.), VV. AA., *Los efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 95.

¹⁷¹³ DE LA MATA BARRANCO, N. J.: “La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en Carbonell Mateu, J. C., Del Rosal Blasco, B., Morillas Cueva, L., t. al., coords.), *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, Ed. Dykinson, Madrid, 2005, p. 311. En semejante dirección también: CALDERÓN CEREZO, A.: “Efectos penales de la regularización tributaria. (Un análisis del artículo 305,4 del Código Penal)”, en VV. AA., *Terceras jornadas sobre el Delito fiscal: comentarios y conclusiones*, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 2000, p. 63, quien señala que “la utilidad del sistema elegido depende del alcance de la excusa”.

exclusivamente a las “falsedades instrumentales”. No ocurría lo mismo con el delito de defraudación a la Hacienda Pública, cuya cláusula de regularización, comprendida en el art. 305,4 CP., ya antes de 2012 ampliaba la *exención de responsabilidad penal* a las posibles irregularidades contables que se hubieran producido, en relación con la deuda regularizada y con carácter previo a dicha regularización¹⁷¹⁴.

Antes de la inclusión expresa de este extremo para el caso del delito contra la Seguridad Social algún autor interpretaba que también la regularización en este último debía conllevar la exención de responsabilidad penal por las posibles irregularidades contables cometidas en relación a la deuda regularizada. En este sentido, QUERALT JIMÉNEZ consideró que esta *descoordinación* entre lo previsto para el delito fiscal y lo no – previsto para el caso de la Seguridad Social podía salvarse mediante “una interpretación integradora de ambos preceptos, atendiendo fundamentalmente a la *ratio del precepto: quien regulariza en tiempo y forma tiene que quedar libre de responsabilidad administrativa y penal*. Lo contrario, lo más sí y lo menos no, sería un contrasentido que nuestra sistemática jurídica no puede soportar”¹⁷¹⁵. No obstante, otro sector de la doctrina compartía la imposibilidad de que tal circunstancia pudiera hacerse extensible analógicamente al supuesto del art. 307,3 CP., lo que se derivaría tanto de la literalidad de la norma como de la diferente mecánica defraudatoria que, se aducía, existía entre ambos tipos de delitos¹⁷¹⁶.

Por su parte, y también con anterioridad a la reforma de 2012, algún sector mantenía la necesidad de que, de *lege ferenda*, la cláusula de regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social previese la exención de pena también por irregularidades contables instrumentales¹⁷¹⁷. En este sentido podía leerse a FARALDO CABANA: “la causa de levantamiento de la pena en el delito contra la Seguridad Social

¹⁷¹⁴ DE VICENTE MARTÍNEZ, en Demetrio Crespo (dir.); Maroto Calatayud (coord.), *Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma... cit.*, p. 593.

¹⁷¹⁵ QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social”, en Romeo Casabona, C. M. (ed.), *Dogmática penal, política criminal y criminología en evolución*, Ed. Comares, Universidad de La Laguna, Granada, 1997, p. 267.

¹⁷¹⁶ Así: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 204; y BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 131.

¹⁷¹⁷ De esta opinión, entre otros: FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, p. 220; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios... cit.*, pp. 481 – 482; e IGLESIAS RÍO, M. A.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la “autodenuncia”*, art. 305,4 Cp., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 180 (nota al pie nº 393).

no se extiende a las posibles irregularidades contables, sin que, al menos aparentemente, exista una razón fundada que justifique esta limitación”¹⁷¹⁸.

Al momento de dotar de contenido a este nuevo extremo se hace ineludible analizar lo expuesto por la doctrina en relación al delito fiscal (toda vez que en este delito, como decimos, sí existía tal disposición antes de la reforma de 2012). La doctrina, en referencia a este tipo penal, tradicionalmente ha considerado que el extremo relativo a las *irregularidades contables* viene referido a las conductas incardinables en el denominado “delito contable”¹⁷¹⁹, recogido en el art. 310 CP¹⁷²⁰. El punto de partida

¹⁷¹⁸ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, p. 220 (ello, como añadía la autora, salvo que se entienda que existe una desconexión total entre la contabilidad mercantil y el cumplimiento de las obligaciones frente a la Seguridad Social).

¹⁷¹⁹ Así, v. gr.: FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 372, marzo de 2014, p. 61; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, cit., p. 297; MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español...* cit., p. 173; CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 63; BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 324; CALDERÓN CEREZO, A.: “Efectos penales de la regularización tributaria. (Un análisis del art. 305,4 del Código Penal)”, en *Gaceta Fiscal*, nº 160, diciembre de 1997, p. 199; BOIX REIG, J.: “Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal”, en VV. AA., *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996, p. 283; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1085; CUGAT MAURI, M., BAÑERES SANTOS, F.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A. (coord.), *Derecho penal español, parte especial (II)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, p. 825; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancr Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 235; DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...* cit., p. 268; SABADELL CARNICERO, C.: “La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal”, en Argente Álvarez, F. J., et. al., *El delito fiscal*, Ed. CISS, Valencia, 2009, p. 219; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria...* cit., p. 310; MORALES PRATS, en Aragonés Beltrán (coord.), VV. AA., *Los efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 92; MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial*, (19ª edición), cit., p. 973; DEL MORAL GARCÍA, A.: “Delito fiscal y fraude a la Seguridad Social”, en Martín Espino, J. D. (coord.), VV. AA., *Estudio y aplicación práctica del Código Penal de 1995. Tomo II, parte especial*, Ed. Colex, Madrid, 1997, p. 310; BLANCO CORDERO, I.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Eguzkilore Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, nº 14, San Sebastián, diciembre de 2000, p. 32; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., p. 693; El Mismo, “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, nº. 1, año 1997, p. 65; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1478; GONZÁLEZ AGUDELO, G.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Terradillos Basoco, J. M. (coord.), VV. AA., *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal, Tomo IV. Derecho Penal parte especial (Derecho Penal económico)*, Ed. Iustel, Madrid, 2012, p. 189; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios...* cit., p. 451; BOIX REIG, J., MIRA BENAVENT, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 100; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, cit., p. 133; y MUÑOZ BAÑOS, *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 434. También analizando la inexistencia de esta disposición para el caso del delito contra la Seguridad Social, antes de la reforma de 2012: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de*

consiste, pues, en asentar una traducción de la expresión *irregularidades contables*, identificándolas con aquellas manipulaciones contables contempladas en el art. 310 CP¹⁷²¹. De este modo, tras la reforma de 2012, la regularización anulará la sanción de los posibles delitos contables cometidos de modo instrumental a la defraudación a la Seguridad Social, en exclusiva relación a la deuda defraudada, y siempre que dichos delitos se hubieran ejecutado con carácter previo a la regularización de la situación, tal cual se desprende del último párrafo del art. 307,3 CP. Sentado lo anterior, es momento de cuestionarse cuál pueda ser la operatividad real de esta disposición para el caso de la regularización en el delito contra la Seguridad Social.

El denominado “delito contable” del art. 310 CP., que quedaría ahora libre de pena en caso de regularización, recoge ciertas conductas relacionadas con la observancia, *a efectos tributarios*, de la actualización y orden en la contabilidad mercantil, libros y registros fiscales¹⁷²². Se trata, pues, de un tipo penal estrechamente relacionado con el delito fiscal del art. 305 CP., hasta el punto de llegar a ocasionar en

defraudación a la Seguridad Social... cit., p. 204; BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 100; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 707.

¹⁷²⁰ Reza el art. 310 CP.: “será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales: a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias. b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa. c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas. d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias. La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico”.

¹⁷²¹ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal..., cit.*, p. 133, y nota al pie nº. 290.

¹⁷²² OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., DELGADO GIL, A.: “Los ‘delitos contra la Hacienda Pública’ relativos a los ingresos tributarios: el llamado ‘delito contable’ del artículo 310 del Código Penal”, en Octavio de Toledo y Ubieto, E. (dir. y coord.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 195.

la doctrina una prolija discusión de carácter concursal¹⁷²³. Existe, pues, una preordenación del delito contable al delito de defraudación tributaria¹⁷²⁴.

Como han expuesto OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO / DELGADO GIL en relación con el delito fiscal, la anulación de pena del delito contable por regularización requiere constatar algunos requisitos: en primer lugar, que el autor de las irregularidades contables sea el mismo que quien se beneficia de los efectos de la regularización; en segundo lugar, que dichas irregularidades se hayan relacionado, exclusivamente, con la deuda objeto de regularización; en tercer lugar, que las irregularidades contables se hayan cometido como medio (instrumentalmente) para realizar el delito de defraudación (en nuestro caso, a la Seguridad Social); y en cuarto y último lugar, que las irregularidades se hayan cometido antes de la regularización¹⁷²⁵. Requisitos que, en realidad, dimanarían del propio párrafo tercero del art. 307,3 CP. (y sobre los que volveremos, con mayor profundidad, en el apartado dedicado al estudio de la impunidad de las *falsedades*).

Trasladando los requisitos anteriores al ámbito del art. 307 CP., cabe cuestionarse la operatividad de este extremo normativo en relación con el delito de defraudación a la Seguridad Social. En concreto, podemos plantearnos si es posible encontrar algún tipo de irregularidad contable, de entre las recogidas por el art. 310 CP., que pueda cometerse con carácter *medial* o *instrumental* a la defraudación a la Seguridad Social, de tal manera que el delito contable aparezca como *medio necesario* para este fraude y se realice con el fin exclusivo de cometer el mismo.

Como advierte BRANDARIZ GARCÍA, aunque es posible encontrar un delito contable que concorra conjuntamente con un delito de defraudación del art. 307,1 CP., con un grado mayor o menor de conexión, no puede afirmarse que aquél incumplimiento de deberes contables pueda constituir un medio necesario para la

¹⁷²³ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO / DELGADO GIL, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Los 'delitos contra la Hacienda Pública' relativos a los ingresos tributarios... cit.*, pp. 210 y ss. Ampliamente, sobre las diferentes posturas, vid.: Vid. ampliamente: BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., FERRÉ OLIVÉ, J. C.: *Todo sobre el fraude tributario*, Ed. Praxis, Barcelona, 1994, pp. 119 – 120.

¹⁷²⁴ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO / DELGADO GIL, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Los 'delitos contra la Hacienda Pública' relativos a los ingresos tributarios... cit.*, p. 213.

¹⁷²⁵ *Ibíd.*, pp. 204 – 205.

defraudación a la Seguridad Social, por lo que ya no configuraría un delito *instrumental* respecto de este último. La relación entre ambos injustos no cumple con el requisito de la “instrumentalidad”, necesario según lo dispuesto en el último párrafo del art. 307,3 CP. Dicha relación lo será en todo caso de concurso real¹⁷²⁶. También mantiene esta opinión MARTÍNEZ LUCAS, quien hace especial hincapié en la diferente mecánica defraudatoria existente entre el delito fiscal y el delito de defraudación a la Seguridad Social. Para el autor, en este último tipo penal “los posibles delitos contables no tienen por finalidad perpetrar el fraude, ni constituyen un estadio previo o antesala a la defraudación de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta”¹⁷²⁷. Por tanto, puede afirmarse que la estrecha vinculación entre irregularidades de carácter contable y defraudación sólo se da en relación con el fraude tributario, más no así en el caso del fraude contra la Seguridad Social¹⁷²⁸.

El efecto levantador de pena para los delitos contables resulta del todo lógico para el caso de la regularización en el delito fiscal, donde, ahora sí, aquéllos injustos aparecen como instrumentales a la defraudación, puesto que son necesarios para la misma y se realizan con el único fin de perpetrar el fraude contra la Hacienda Pública¹⁷²⁹. En este sentido, en palabras de BRANDARIZ GARCÍA “el injusto del art. 310 CP., por una parte, presupone la existencia de una relación jurídico – tributaria, de la que dimanen deberes contables y registrales, y tutela intereses situados en la órbita del Erario Público y, por otra parte, mantiene una relación de concurso de leyes con el tipo de defraudación tributaria que, en virtud del principio de consunción, determina la

¹⁷²⁶ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 131 – 132; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 707 – 708; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 101. En contra sin embargo parecen apuntar: MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios... cit.*, p. 482, a quienes antes de la reforma operada por LO. 7/2012 podía leerse lo siguiente: “uno de los modos operativos del eventual defraudador puede consistir, con toda evidencia, en contabilizar erróneamente el número de horas o jornadas trabajadas por sus empleados, irregularidad difícilmente incardinable en las falsedades instrumentales a no ser que se pretenda una tal amplitud de éstas que acaben subsumiendo cualesquiera comportamientos no regulares”.

¹⁷²⁷ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 204.

¹⁷²⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 101; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial, cit.*, p. 734.

¹⁷²⁹ Vid.: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria, cit.*, p. 1478.

aplicación del art. 305 CP.”¹⁷³⁰. Así lo entendió también el Tribunal Supremo en su STS de 28 de diciembre de 2000, cuando en su Fundamento Jurídico primero consideró que el art. 310 CP. “es un delito instrumental en la medida que sanciona actos preparatorios de una infracción *tributaria* anticipando las barreras de protección penal, que sólo queda elevado a la categoría de delito autónomo cuando no se haya producido la defraudación a Hacienda”¹⁷³¹.

En el mismo sentido se posicionan OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO / DELGADO GIL cuando explican que “el delito contable se halla preordenado [...] a la realización de un fraude tributario [...] las irregularidades previstas en el artículo 310 son instrumentales respecto del delito de defraudación tributaria y [...] por tanto, carecen de autonomía. Esta carencia de autonomía del delito contable cuando se realice en conexión con el delito fiscal conlleva que éste último consumiría el contenido de lo injusto del primero”. En definitiva, según estos autores, la relación entre uno y otro delito “deberá resolverse conforme al principio de consunción a favor del delito de defraudación tributaria”¹⁷³². Apelando al principio de consunción MORALES PRATS señala que “el delito contable carece de autonomía, siempre que aparezca en conexión exclusiva con un delito de defraudación tributaria [...] por comportarse en estos casos como un delito de preparación, antesala o instrumental, cuyo desvalor se desvanece, a la luz del principio de íntegra desvaloración del hecho, al quedar aprehendido por el desvalor propio del delito de defraudación tributaria”, por lo que la previsión de la inaplicación de pena en el caso de regularización en el delito fiscal encontraría una perfecta explicación¹⁷³³. FERRÉ OLIVÉ interpreta que en estos casos “es indudable que corresponde tratar esta hipótesis como concurso de leyes que excluye el delito contable,

¹⁷³⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 132. Vid. tb. en este sentido: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 144.

¹⁷³¹ STS de 28 de diciembre de 2000, Sala 2ª, (Westlaw Aranzadi, 2000/10475). Cursivas del texto mías. En el mismo sentido, v. gr.: QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 215.

¹⁷³² OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO / DELGADO GIL, en Octavio de Toledo y Ubieto (dir. y coord.), *Los ‘delitos contra la Hacienda Pública’ relativos a los ingresos tributarios... cit.*, p. 213.

¹⁷³³ MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 1085. Apelan también al principio de consunción: BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 100.

ya que el delito fiscal encierra todo el desvalor del acto y del resultado”¹⁷³⁴. También CHOCLÁN MONTALVO considera que el delito contable supone en realidad una anticipación de la tutela penal al sancionar determinadas actuaciones preordenadas a la comisión de un delito fiscal¹⁷³⁵.

Esta situación, como dijimos, no puede predicarse para el caso de la Seguridad Social, en el que las irregularidades contables, a pesar de que puedan existir, no se encuentran irremediamente unidas al fraude contributivo, esto es, no resultan *instrumentales* a la defraudación¹⁷³⁶. Por ello no se nos hace comprensible por qué el legislador, mediante la LO. 7/2012, ha decidido extender el efecto anulador de pena a las irregularidades contables en el delito contra la Seguridad Social, dada la inoperancia práctica que está llamado a tener este extremo de la norma. Dicha previsión queda vacía de contenido al tenerse en cuenta la exigencia, prevista por el propio art. 307,3 CP., de que las irregularidades contables resulten *instrumentales* al fraude de cotizaciones. Dado que lo anterior, en definitiva, otorga a este extremo normativo una operatividad nula, debemos solicitar de *lege ferenda* una modificación del párrafo tercero del art. 307,3 CP. en el sentido de suprimir la expresa referencia a las “irregularidades contables”¹⁷³⁷.

2.3. La anulación de pena de las falsedades.

El último párrafo del art. 307,3 CP. también hace extensible el levantamiento de la pena a determinados delitos de falsedad. Ya antes de la reforma llevada a cabo por la LO. 7/2012, de 27 de diciembre, la regularización extendía los efectos liberadores de pena a este tipo de falsedades, por lo que desde la óptica práctica puede afirmarse que el

¹⁷³⁴ FERRÉ OLIVÉ, J. C.: *El delito contable*, Ed. Praxis, Barcelona, 1988, p. 236. Vid. tb.: FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., p. 62.

¹⁷³⁵ CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable”, en VV. AA., *Terceras jornadas sobre el Delito fiscal: comentarios y conclusiones*, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 2000, p. 50.

¹⁷³⁶ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 375; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., p. 734.

¹⁷³⁷ Como explican MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, cit., p. 311, la mención a las irregularidades contables “únicamente adquiere sentido en el marco del delito de defraudación tributaria, porque tales irregularidades contables solo pueden ser las del art. 310. Por eso, el legislador del CP. de 1995, con buen criterio, no las incluyó en el art. 307”.

efecto exonerador de pena respecto de estos últimos se mantiene (máxime al tener en cuenta, como argumentamos *supra*, que a nuestro modo de ver la naturaleza del precepto continúa siendo la de causa de anulación o levantamiento de pena, atendido al fundamento material de la institución, y no tanto una condición de perseguibilidad que derive de razones procesales). En adelante el análisis se ciñe a indagar qué concretos delitos de falsedad integran este extremo normativo.

Una primera aproximación a este precepto permite comprobar que no todo tipo de falsedades se beneficiarán de la anulación de sanción, pues el artículo sólo se refiere a aquellas que resulten *instrumentales*, esto es, aquellas que ostenten una conexión funcional con los hechos constitutivos del fraude contributivo a la Seguridad Social¹⁷³⁸. Como ha señalado MARCHENA GÓMEZ el delito de defraudación y el delito de falsedad suelen ir de la mano: “defraudar [...] requiere, en no pocas ocasiones, recorrer una sinuosa trayectoria que va dejando en el camino importantes menoscabos”. Es constatable, pues, la íntima relación existente entre el fraude y las falsedades, a la luz de la dinámica comisiva de aquél primero¹⁷³⁹. Siendo este el punto de partida, como advierte BRANDARIZ GARCÍA “el interrogante hermenéutico básico que se deduce de este inciso de la norma es el referente a qué falsedades deben quedar comprendidas” en este extremo normativo¹⁷⁴⁰.

A la hora de dotar de contenido a este precepto debemos inclinarnos por una interpretación restrictiva de la disposición, en la línea de lo defendido por un autorizado sector de la doctrina¹⁷⁴¹. Y ello porque consideramos que sólo dicha orientación permite

¹⁷³⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 125. También en este sentido: APARICIO PÉREZ, A.: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997, p. 56; BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 32; CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 63; y El Mismo, *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 200.

¹⁷³⁹ MARCHENA GÓMEZ, M.: “La incidencia de la regularización tributaria en el análisis del delito fiscal y las falsedades mediales”, en *Carta Tributaria*, nº 226, junio de 1995, p. 2.

¹⁷⁴⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 125. Misma advertencia en: El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 704.

¹⁷⁴¹ Así, v. gr.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 601 – 602; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 160; MARTÍNEZ – BUIÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 142; ARIAS SENSO, M. A.: “Delitos contra la Hacienda Pública: subtipos agravados y regularización fiscal”, en *Revista de Actualidad Penal*, nº 32, septiembre de 1999, p. 643; AGUSTÍ I JULIÀ, J.: “El artículo 307 CP. Delitos contra la Seguridad Social”, en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social*, Ed. Bosch,

casar a esta cláusula con la teleología jurídico – penal de la institución de la regularización (en términos de una disminuida necesidad de pena y de un interés político – criminal en la *reparación*, como explicamos en el Capítulo III de este trabajo). Además, una interpretación restrictiva resulta más coherente con la letra de la Ley que en este punto exige que las falsedades resulten *instrumentales* y que se hubieran cometido con carácter previo a la regularización, en exclusiva relación a la deuda objeto de aquella¹⁷⁴².

Desde la orientación anterior, no podemos compartir lo expuesto por algún autor en empleo de una concreta interpretación que ampliaría en demasía los efectos de esta cláusula. Así por ejemplo QUERALT JIMÉNEZ, quien entiende que *todos* los ilícitos que aparezcan de alguna manera como instrumentales al fraude, sean penales o administrativos, encaminados a “enmascarar la realidad de la deuda”, deberían quedar privilegiados con la impunidad¹⁷⁴³. Consideramos que optando por una interpretación holgada y difusa, sin contornos claros, este extremo podría ampliar los efectos liberadores de pena a todos los injustos falsarios que, de algún modo (amplio) estuvieran relacionados con la regularización, lo que nos alejaría de la fundamentación penal de la cláusula de regularización, y afirmarí una supremacía de la orientación fiscal – recaudatoria en este punto.

Dado lo anterior, la doctrina mayoritaria restringe la operatividad de este extremo normativo a la verificación de un conjunto de requisitos, dimanantes de las ideas de instrumentalidad y conexidad objetivo – funcional reclamadas por el párrafo tercero del art. 307,3 CP.:

Barcelona, 1998, p. 319; BAÑERES SANTOS, F.: “En torno a la nueva regulación del delito fiscal: medida y alcance de las exenciones de responsabilidad criminal contempladas en su texto”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995, p. 84; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 126; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 98; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 704.

¹⁷⁴² Sobre este conjunto de razones, vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 125 – 126; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 98; y ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 643.

¹⁷⁴³ Vid.: QUERALT JIMÉNEZ, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social, cit.*, p. 267; y El Mismo, *Derecho penal español, parte especial*, Ed. Atelier, libros jurídicos, 6ª edición, revisada y actualizada, Barcelona, 2010, p. 818,

En primer lugar, las falsedades deben resultar *instrumentales*, en el sentido de mantener una relación *medial* con el delito de defraudación a la Seguridad Social. Por lo tanto, en atención al caso concreto y al plan del autor, las falsedades deben constituir un *medio necesario* para cometer el fraude, debiendo ostentar una relación de medio a fin con el delito de defraudación a la Seguridad Social¹⁷⁴⁴.

En segundo lugar, las falsedades deben haberse cometido con carácter previo a la defraudación. Por tanto, quedan excluidas de esta cláusula las falsedades llevadas a cabo con posterioridad al fraude (por ejemplo las que tienden simplemente a ocultar su perpetración), que sí resultarán perseguibles y punibles. Y ello por más que las mismas puedan ser efectivamente anteriores a la *regularización*, como señala el precepto: necesariamente deberá tratarse de falsedades previas a la *defraudación*, dado el carácter instrumental de aquéllas respecto de este último delito¹⁷⁴⁵.

¹⁷⁴⁴ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 601; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 160; CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 63; El Mismo, *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 200; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 204; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 373; FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria...* cit., p. 60; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 126; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 99; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 704 – 705; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 142 – 143; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, cit., p. 297; CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal...*, cit., p. 370; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., p. 131; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 235; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 160; DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...* cit., p. 269; BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 32; y SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez (et. al), *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal*, cit., p. 219.

¹⁷⁴⁵ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 601; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 160; FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., p. 62; CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 63; El Mismo, *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 200; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 204; El Mismo: “Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social”, en *Revista Actualidad Penal*, nº 28, julio de 1996, p. 537; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 373; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 126; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 99; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 705; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 143; FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria...* cit., p. 60; AGUSTÍ I JULIÁ, en Rojo Torrecilla (coord.), *El artículo 307 CP...* cit., p. 319; LAMELA FERNÁNDEZ, M.: “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: breve aproximación a su contenido”, en *Revista Jurídica*

En tercer lugar, dado que el precepto exige que dichas falsedades se hubieran cometido “exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización”, debe concluirse que, por un lado, las falsedades sólo se beneficiarán de la anulación de pena cuando no proyecten su funcionalidad delictiva más allá de la defraudación a la Seguridad Social (es decir, que ésta sea su único objetivo) y, por otro lado, que la falsedad no haya servido para cometer otras defraudaciones que no hayan sido correspondientemente regularizadas¹⁷⁴⁶. Como señalan MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, el levantamiento de pena en este delito sólo operará “si la defraudación constituía el único objetivo de las falsedades, no cuando éste se encontraba entre varios objetivos”¹⁷⁴⁷.

Española La Ley, 1996 – T. II, pp. 1484 – 1485; SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez (et. al), *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal*, cit., p. 219; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.); *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 235; BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 32 – 33; y CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, p. 371. En contra sin embargo, considerando que no tiene por qué exigirse que las falsedades tengan carácter previo a la defraudación en sí, sino tan sólo carácter previo a la regularización: DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 310.

¹⁷⁴⁶ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 601 – 602; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 160; FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales*, cit., p. 62; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 373; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios... cit.*, pp. 452 – 453; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 127; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 99; BAÑERES SANTOS, en Aragonés Beltrán (coord.), VV. AA., *En torno a la nueva regulación del delito fiscal... cit.*, p. 84; CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 63; El Mismo, *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 200; AGUSTÍ I JULIÁ, en Rojo Torrecilla (coord.), *El artículo 307 CP... cit.*, p. 319; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 101; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., pp. 146 – 147; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 204; El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 537; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 235; FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 61; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 160; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 310; ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 643; y LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, pp. 1484 – 1485.

¹⁷⁴⁷ MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit. p. 146.

Mostrándonos conformes con esta interpretación, y consecuentemente con el respeto de los tres requisitos acabados de analizar, sin embargo debemos preguntarnos si este entendimiento restrictivo es ya suficiente para imbricar esta disposición con el fundamento penal que, a nuestro juicio, posee la cláusula de regularización (en su vertiente de *especial reparación*).

En efecto, el debate doctrinal sobre la idoneidad de la regularización y su previsión en nuestro Código Penal, ya de por sí notable, parece intensificarse cuando nos aproximamos al estudio de esta disposición relativa a determinados delitos instrumentales de falsedad¹⁷⁴⁸. En este sentido se alzan distintas voces que defienden una exégesis fiscal de esta cláusula: sólo con esta previsión, se dice, se consigue mantener la finalidad eminentemente recaudatoria perseguida con la causa de levantamiento de la pena, sin que se neutralice este efecto al comprobar el sujeto que no se le aplicará pena alguna por estos delitos instrumentales al fraude¹⁷⁴⁹. Por considerarlas clarificadoras, hemos de exponer las palabras de BRANDARIZ GARCÍA explicando esta línea argumental; para el autor, la lógica fundamental a la que respondería este extremo de la norma sería “la utilitaria ínsita en el fundamento político – fiscal de la causa de anulación de la pena, pues no se pretende con ellos sino maximizar las potencialidades recaudatorias de la norma. En este punto emerge una manifestación más del riesgo de instrumentalización de la norma penal, diseñada en función de las necesidades administrativas de gestión y recaudación de cuotas”¹⁷⁵⁰. Y ello porque, como también subraya el autor, aún cuando se ha optado por una interpretación restrictiva en los términos analizados, las falsedades instrumentales al delito de defraudación a la Seguridad Social, a su juicio “mantienen un contenido de

¹⁷⁴⁸ Así lo advierte: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 137.

¹⁷⁴⁹ Cnfr. entre otros: SÁNCHEZ TOMÁS, J. M.: en Rodríguez Ramos, L., Cobos Gómez de Linares, M. A., Sánchez Tomás, J. M., *Derecho Penal, parte especial III. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico (I), Delitos contra la Hacienda Pública, derechos de los trabajadores, medio ambiente y patrimonio cultural. Delitos contra la seguridad colectiva*, Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1999, p. 122; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 373; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 205; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 61; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., p. 48; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1478; y ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 643.

¹⁷⁵⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 139. Misma opinión en: El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 105.

injusto adicional al fraude que no se ve en principio compensado por la regularización de la situación contributiva”, por lo que se presenta complicada una fundamentación penal de este precepto¹⁷⁵¹.

Debido a lo anterior pensamos que es necesario dar un paso más en este sentido interpretativo – restrictivo, en dirección a evitar una bagatelización de la fundamentación *penal* de este extremo normativo (explicación que, de manera sintética, adelantamos ya *supra* al establecer la naturaleza y el fundamento de este apartado del art. 307,3 CP.), pues como bien ha señalado MUÑOZ CONDE esta disposición “puede llegar a tener caracteres de escándalo si no se realiza una interpretación restrictiva que reconduzca su generoso tenor literal a límites compatibles con las funciones preventivas específicas del Derecho penal”¹⁷⁵².

MUÑOZ CONDE ha defendido una interpretación restrictiva que a nuestro modo de ver resulta plenamente idónea para salvar la tensión que *prima facie* puede producirse respecto al *telos* penal de la norma¹⁷⁵³, interpretación a la que después se han adherido otros autores¹⁷⁵⁴. Según entiende MUÑOZ CONDE, la extensión de los efectos liberadores de pena para el caso de las falsedades instrumentales sólo debe resultar admisible en la medida en que las mismas *carezcan de autonomía punitiva* respecto del delito de defraudación. El carácter *instrumental* y de *exclusiva relación con la deuda defraudada* al que se refiere el último párrafo del artículo 307,3 CP. debe entenderse, según esta interpretación, en el sentido de que las falsedades formen parte

¹⁷⁵¹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 140. No puede obviarse que para este autor (*El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 641 y ss.) la relación entre los delitos de falsedades y la defraudación es de concurso de delitos (medial), más no de normas.

¹⁷⁵² MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial, (18ª edición), cit.*, p. 1062.

¹⁷⁵³ *Ibidem.*, pp. 1062 – 1063.

¹⁷⁵⁴ Vid. en este sentido: PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 230; FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, p. 219 (y nota al pie nº. 32); BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico, cit.*, p. 324; ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 643; MORALES PRATS, en Aragonés Beltrán (coord.), VV. AA., *Los efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, pp. 63 y ss.; y DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 310.

integrante de la propia defraudación, esto es, que no resulten punibles autónomamente, al margen de aquélla, integrando ya el desvalor propio de la defraudación¹⁷⁵⁵.

Por otro lado, para el autor es necesario considerar que sólo podrán beneficiarse de la impunidad las falsedades en documento privado del art. 395 CP¹⁷⁵⁶, pues otra interpretación resultaría sumamente excesiva¹⁷⁵⁷. En opinión de MUÑOZ CONDE “una cosa es que [...] se conceda la impunidad al ‘contribuyente tardío’, y otra que se dejen exentas de pena también las maniobras fraudulentas premeditadas y persistentes realizadas a través de falsificaciones de documentos públicos, oficiales o mercantiles, tales como escrituras, facturas, soportes contables, etc., que quedarían absurdamente privilegiadas cuando se realicen para defraudar”¹⁷⁵⁸. Sobre esta concreta restricción, sin embargo, volveremos más adelante.

De no mantenerse esta interpretación se produciría una confrontación de este extremo de la norma con los más elementales principios del Derecho penal y, entre ellos en un lugar primordial, la obligatoriedad de perseguir delitos. Con ello, como concluye el autor, quizás pueda conseguirse una mayor eficacia recaudatoria, pero “a costa de una mala y criticada política criminal”¹⁷⁵⁹.

Pensamos que con el empleo de esta concreta interpretación es posible seguir fundamentando el extremo de la norma referido a las falsedades desde un *telos* propiamente penal, pues al considerarse que sólo pueden beneficiarse de la impunidad aquellas falsedades instrumentales que carezcan de autonomía punitiva (esto es, aquellas cuyo desvalor está ya consumido en la propia defraudación, formando parte

¹⁷⁵⁵ MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial*, (18ª edición), cit., p. 1062.

¹⁷⁵⁶ Propugna el art. 395 CP.: “el que, para perjudicar a otro, cometiere en documento privado alguna de las falsedades previstas en los tres primeros números del apartado 1 del artículo 390, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años”. Por su parte el art. 390,1 señala: “Será castigado con las penas de prisión de tres a seis años, multa de seis a veinticuatro meses e inhabilitación especial por tiempo de dos a seis años, la autoridad o funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones, cometa falsedad: 1.º Alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial. 2.º Simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad. 3.º Suponiendo en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho. 4.º Faltando a la verdad en la narración de los hechos”.

¹⁷⁵⁷ MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial*, (18ª edición), cit., p. 1062.

¹⁷⁵⁸ *Ibidem.*, p. 1063.

¹⁷⁵⁹ *Ibidem.*

integrante del fraude mismo), todavía puede afirmarse una disminuida necesidad de pena a través del comportamiento regularizador – reparador llevado a cabo espontáneamente por el sujeto, que compensa ese *conjunto delictivo* que constituye el fraude. Según este entendimiento, cuando el sujeto presenta un reconocimiento de la deuda realiza una declaración por la que rectifica, además del fraude inicial, la falsedad por medio de la cual se llevó a cabo la defraudación misma¹⁷⁶⁰.

A la teoría desarrollada por MUÑOZ CONDE se le ha objetado que la misma podría vulnerar el *principio hermenéutico de vigencia*, convirtiendo en inútil la previsión de esta disposición en el seno del art. 307,3 CP., dado que las falsedades señaladas ya resultarían impunes por su consunción en el injusto principal, sobre el que se produce el levantamiento de la pena, sin necesidad de que la norma lo señalase expresamente¹⁷⁶¹. Es esta la opinión mantenida por MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, quien explica lo siguiente: “si en la norma penal la causa de *levantamiento* de la pena se extiende explícitamente a las falsedades instrumentales realizadas para cometer un posterior delito de defraudación [...], ello es debido a que la norma está presuponiendo que la *punibilidad de tales falsedades ya había surgido*, o, lo que es lo mismo, que dichas falsedades poseen plena autonomía con respecto al delito fin y que, en consecuencia, de no existir la específica causa de supresión de la pena entrarán en concurso real” con el delito de defraudación¹⁷⁶². Para el autor, de asumirse la tesis propugnada por MUÑOZ CONDE la referencia expresa a la impunidad de las falsedades instrumentales resultaría carente de sentido¹⁷⁶³. De idéntica opinión es BLANCO CORDERO, considerando que si la norma penal ha querido levantar la pena

¹⁷⁶⁰ Vid.: NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 112.

¹⁷⁶¹ En este sentido: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 129; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 99; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 706; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 146; y BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 33. Misma opinión mantiene LOZANO ORTIZ, J. C.: “El nuevo delito contra la Seguridad Social”, en Camino Frías, J. J. (coord.), *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013, p. 358, quien interpreta esta expresa previsión del art. 307,3 CP. como “la demostración del legislador de admitir el concurso ideal en estos casos, que sólo se evita en el supuesto de regularización, y por eso lo excluye expresamente”.

¹⁷⁶² MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 146.

¹⁷⁶³ *Ibidem.*, p. 147.

también en el caso de las falsedades “es porque se está partiendo de la base de que hay una punibilidad ya nacida que hay que anular, o sea, la del delito de falsedad”¹⁷⁶⁴.

El aludido *principio de vigencia* exige entender que entre dos interpretaciones posibles de un precepto, deberá aplicarse la que otorgue algún valor al contenido de las palabras de la Ley, antes que aquella otra que se vea forzada a negárselo¹⁷⁶⁵. Sin embargo, según pensamos con la interpretación llevada a cabo por MUÑOZ CONDE y suscrita por nosotros, no existe un entendimiento de este extremo de la norma que niegue valor a la misma: subsiste todavía dicho valor al tener en cuenta que gracias a esta previsión se cierra toda duda sobre el alcance de la anulación de pena en el caso de la regularización. Por más que esta solución fuese posible de mantener sin necesidad de previsión explícita de la cláusula, el legislador ha optado por incluirla en el art. 307,3 CP. de manera expresa, más ello no implica que esta interpretación niegue valor al contenido de la misma, que permanece. Ocurre algo semejante a lo que acontece en el supuesto, ya analizado por nosotros más arriba, de los delitos contables (*irregularidades contables*) cometidos instrumentalmente a la defraudación en el caso del delito fiscal: la inmensa mayoría doctrinal y la jurisprudencia han considerado, como vimos, que cuando el delito contable aparece unido instrumentalmente a la defraudación fiscal, éste último injusto absorbe el desvalor del primero, que ya no resultará sancionable, por lo que no hubiera sido necesaria esta previsión en el caso del párrafo tercero del art. 305,4 CP.; no obstante, el legislador lo ha previsto expresamente en la Ley. Por lo demás, consideramos plenamente plausible la interpretación que mantenemos, que desde una óptica teleológica, en atención a consideraciones penales, evita que la norma se convierta en un mero instrumento al servicio de intereses fiscales o recaudatorios, en lo que constituiría una perversión insoportable del Derecho penal.

La explicación anterior no obsta para reconocer la existencia de un interés político criminal del Estado en lograr la reparación de la Seguridad Social, que todavía subsiste. La proclamación de la impunidad para estos concretos delitos de falsedades instrumentales al fraude (y que, como hemos dicho, carecen de autonomía delictiva)

¹⁷⁶⁴ BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 33.

¹⁷⁶⁵ COBO DEL ROSAL, M., VIVES ANTÓN, T. S., *Derecho Penal, parte general*, Ed. Tirant lo Blanch, 5ª edición corregida, aumentada y actualizada, Valencia, 1999, p. 120, tomando como referencia la definición dada por SOLER antes que ellos.

constituye un reflejo claro de dicho interés: para fomentar la reparación de la Seguridad Social, y recomponer el correcto funcionamiento del sistema recaudatorio, el legislador libera de pena también por estos delitos, pues en caso contrario no se estaría *fomentando* dicha reparación¹⁷⁶⁶. Dicho interés, sin embargo, no puede pasar por encima de los principios más elementales del Derecho penal, dirigiéndose exclusivamente a recomponer o reparar la función de la recaudación: de ahí que se haga necesaria la interpretación restrictiva anteriormente señalada, que cerca el efecto de la impunidad exclusivamente a aquellas falsedades que sean instrumentales y carezcan de autonomía delictiva propia, toda vez que con la regularización puede seguir manteniéndose una disminuida necesidad de pena también para estos concretos delitos, que forman parte de la misma defraudación.

Compartiendo la tesis desarrollada por MUÑOZ CONDE, debemos matizar que a nuestro juicio, sin embargo, lo esencial es que la falsedad resulte puramente instrumental al delito de defraudación y no posea autonomía delictiva respecto de éste, con independencia del tipo de documento en que se lleve a cabo; como señala CHOCLÁN MONTALVO “dándose los anteriores presupuestos, la excusa opera cualquiera que sea la modalidad falsaria concurrente y la clase de documentos sobre los que recaiga”¹⁷⁶⁷. En este sentido, todo aquél delito de falsedad documental de entre los regulados en el Capítulo II del Título XVIII, del Libro II del Código Penal (artículos 390 y siguientes, en particular artículos 392, 393, 395, 396 y 399, pues el resto constituyen delitos especiales cuya comisión ha de llevarse a cabo por funcionario público o autoridad), que cumpla con los requisitos establecidos se hará merecedor de la impunidad en virtud del art. 307,3 CP. La letra de la Ley no impide *a priori* que cualquier tipo de falsedad documental pueda quedar impune si cumple con lo señalado¹⁷⁶⁸. En opinión de BRANDARIZ GARCÍA, además, una restricción a un

¹⁷⁶⁶ Máxime teniendo en cuenta que, de no ser así, la regularización podría estar suponiendo una auténtica autodenuncia del sujeto por determinados delitos de falsedad (vid.: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., pp. 130 y ss.).

¹⁷⁶⁷ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal...*, cit., p. 371. En el mismo sentido se pronuncia: CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 63; y El Mismo, *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 200.

¹⁷⁶⁸ Vid. en este sentido: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 144 – 145; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 129; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 100; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 706; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la*

concreto tipo de falsedad (en documento privado) tornaría inútil la previsión de esta cláusula en el Código Penal “ante la amplia hegemonía de las falsedades en documento oficial en el ámbito de criminalidad estudiado”¹⁷⁶⁹.

Cuestión distinta es que todo tipo de falsedades documentales puedan cumplir con el requisito de la *completa instrumentalidad* y con el de la *carencia de autonomía delictiva* respecto del fraude, lo que dependerá de la opinión que se mantenga respecto de la relación concursal entre ambos delitos¹⁷⁷⁰. Por lo que se refiere a las falsedades en documento público y su relación con el delito de defraudación a la Seguridad Social, la doctrina se mueve entre la apreciación de un concurso de delitos de carácter real¹⁷⁷¹ o medial¹⁷⁷², o bien ante un concurso de normas¹⁷⁷³. En esta última dirección se posiciona MARTÍNEZ LUCAS, para quien si un empresario realiza algún tipo de falsedad en documento público y posteriormente utiliza dicha documentación para perpetrar el fraude contra la Seguridad Social “se da una relación de consunción pues difícilmente es imaginable una acción positiva de defraudar sin una previa falsedad”¹⁷⁷⁴. Como

empresa, cit., p. 297; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 374; DE VICENTE MARTÍNEZ, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal...* cit., p. 110; CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal...*, cit., p. 371; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria...* cit., p. 310; LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social...* cit., pp. 1484 – 1485; CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 63; DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal...* cit., p. 269; MORENO MÁRQUEZ, A. M.: “Delitos contra la Seguridad Social: el artículo 307 del nuevo Código Penal”, en *Temas Laborales, Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social*, nº 37, año 1995, p. 54; y NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 112.

¹⁷⁶⁹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 129. El mismo autor, en *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 706, señala que en el fraude de cotizaciones a la Seguridad Social “el monopolio de las falsedades en documento oficial es casi total”. Misma opinión: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 222; y El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 531.

¹⁷⁷⁰ Una exposición ordenada de los diferentes supuestos de relaciones entre falsedad y delito fiscal, vid.: CÓRDOBA RODA, J.: “Fraude fiscal y falsedad documental”, en Muñoz Conde, F. (dir.), VV. AA., *Falsedad y defraudaciones*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995, pp. 201 y ss.

¹⁷⁷¹ Así, v. gr.: BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 80.

¹⁷⁷² Así, v. gr.: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 641 y ss. Para el autor “la lesividad de las falsedades de referencia trasciende los límites del injusto de defraudación”.

¹⁷⁷³ Así, v. gr.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 222; y DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: *Delitos contra la Seguridad Social*, Ed. Praxis, Barcelona, 1991, p. 264.

¹⁷⁷⁴ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 222; y El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., pp. 531 – 532.

explica este autor, cuando la defraudación a la Seguridad Social se produce por medio de un comportamiento activo, lo normal es que el sujeto presente el documento de cotización, por ejemplo, haciendo constar que tiene menos trabajadores de los que tiene en realidad, conteniendo deducciones practicadas de forma indebida, solicitando devoluciones no correspondientes, u ocultando datos que permitan cuantificar correctamente la deuda. Estos supuestos constituyen falsedades en documentos oficiales, pues “los documentos privados que pasan a integrar el contenido de un expediente administrativo, adquieren la cualidad de documentos oficiales”¹⁷⁷⁵. Para MARTÍNEZ LUCAS dichas falsedades constituyen actos preparatorios en el *iter criminis* de un delito posterior (el fraude), por lo que a su juicio se trata de un concurso de normas, más no de delitos, que obliga a entender consumidas las falsedades en el delito de defraudación, dada la unidad de fin¹⁷⁷⁶. En semejante dirección se pronuncia QUINTERO OLIVARES, considerando que en supuestos de defraudación como a los que nos referimos, las falsedades documentales empleadas para su comisión “deben perder su autonomía de valoración penal cuando no tengan sentido separadas del hecho principal al que sirven”¹⁷⁷⁷. También parece alertar en este sentido FERRÉ OLIVÉ¹⁷⁷⁸.

También mantiene esta opinión SANTALÓ RÍOS, quien, si bien en relación con el delito de fraude de subvenciones, ha considerado que toda vez que éste exige para su comisión el falseamiento de las condiciones requeridas para la concesión de

¹⁷⁷⁵ MARTÍNEZ LUCAS, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., pp. 531 – 532.

¹⁷⁷⁶ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 222; y El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., pp. 531 – 532. Como matiza el autor, cuestión distinta es que la falsificación del documento no tenga, desde el inicio, una finalidad defraudatoria a la Seguridad Social, sino que con posterioridad el sujeto activo se sirva de la misma para defraudar. En estos casos, señala MARTÍNEZ LUCAS, “estaremos ante un concurso real de delitos, pues se habrán realizado dos acciones, cada una de las cuales por separado es constitutiva de un delito distinto y faltará la unidad de fin” (*El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 223).

¹⁷⁷⁷ QUINTERO OLIVARES, G.: “Las falsedades documentales y la evolución del Derecho positivo español”, en Muñoz Conde, F. (dir.), VV. AA., *Falsedad y defraudaciones*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995, p. 91. Como añade el autor (p. 90) hubiera sido deseable que el legislador diese cabida a una norma expresa en el Código Penal que subsanase la discusión respecto a la relación entre las falsedades y los delitos de defraudación, tal como se hiciera en el Proyecto de Código Penal de 1992, en que se estableció que en estos supuestos sólo resultaría aplicable la pena del delito más grave en su mitad superior (fórmula alabada doctrinalmente, pero que después desapareció de los proyectos posteriores).

¹⁷⁷⁸ FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, en *Revista Penal*, nº 33, 2014, p. 12, señalando que “los casos más significativos de inveracidades en documentos destinados a incorporarse en expedientes oficiales ya se contemplan en los delitos contra la Hacienda Pública” (lo que puede extrapolarse al caso del delito del art. 307 CP.).

determinada subvención, es posible afirmar que aquél primero absorba el desvalor de estas falsedades¹⁷⁷⁹, lo que, pensamos, puede hacerse extrapolable al caso de la Seguridad Social.

Este último entendimiento de la relación entre el delito de falsedad instrumental y el de defraudación a la Seguridad Social se resolvería en la letra de la ley en términos de consunción ante un concurso de leyes o normas (o “unidad de ley”¹⁷⁸⁰). En la terminología de JESCHECK / WEIGEND, quedaría *consumido* el hecho típico concomitante (las falsedades), pues el legislador habría tenido en cuenta la circunstancia de que dicho hecho regularmente tiene conexión con otro (el fraude) ostentando aquél primero un contenido de injusto sustancialmente inferior que, frente al hecho principal, carece de autonomía¹⁷⁸¹. De mantenerse esta opinión, por tanto, sería posible que las falsedades en documento público se vean beneficiadas por la impunidad en supuestos de regularización.

En el ámbito propio de la Seguridad Social, la falsedad se producirá siempre en relación con aquella documentación necesaria para defraudar, verbigracia: libro de matrícula, boletines de cotización TC1 y TC2¹⁷⁸², o instancias y solicitudes de devolución de ingresos¹⁷⁸³. Con todo, ha de advertirse que la disposición estudiada aparece dotada de una relevancia menor en el caso de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, lo que se desprende fácilmente al tener en cuenta que el Código Penal de 1995 descriminalizó las conductas de falsedad ideológica

¹⁷⁷⁹ SANTALÓ RÍOS, A.: “La falsedad como delito instrumental de la defraudación tributaria”, en *Revista Xurídica Galega*, nº 58, 2008, pp. 77 – 78.

¹⁷⁸⁰ JESCHECK, H. H., WEIGEND, T., (trad.: Olmedo Cardenete, M.), *Tratado de Derecho Penal, parte general*, Ed. Comares, 5ª edición, corregida y ampliada, Granada, 2002, pp. 788 y ss.

¹⁷⁸¹ *Ibidem.*, p. 794.

¹⁷⁸² Como señaló la STS 27 de octubre de 2009, Sala 2ª (Iustel, §297219), en su FDº 1º, “los impresos TC1 y TC2, como tales impresos, no son otra cosa que unos formularios, unas plantillas normalizadas, emitidas por organismos oficiales en las que constan los campos que han de ser cubiertos por quienes hacen la declaración y, en su caso, realizan el pertinente ingreso. Antes de ese momento, carecen en realidad de carácter documental, pues no plasman cosa alguna, es decir, no expresan ni incorporan datos, hechos o narraciones con eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia jurídica (artículo 26 del Código Penal). Los impresos, llamados oficiales en significado de normalizados por la Administración, solo adquirirán carácter de documento oficial cuando sobre ellos, una vez cubiertos los campos que procedan con los datos correspondientes, se haya concretado una intervención de una autoridad o funcionario público. La alteración relevante efectuada sobre ellos a partir de ese momento, constituirá un delito de falsedad en documento oficial”.

¹⁷⁸³ NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 112.

cometidas por particulares en documento público, oficial o mercantil¹⁷⁸⁴ (falsedades consistentes en “faltar a la verdad en la narración de los hechos”¹⁷⁸⁵). Como ha señalado BRANDARIZ GARCÍA dado que el modo más frecuente de acompañar la defraudación a la Seguridad Social se produce por medio de esta concreta modalidad de falsedad (por ejemplo, alteraciones realizadas sobre documentos de cotización o sobre impresos normalizados de solicitud de reducciones o devoluciones), la atipicidad de las falsedades ideológicas conduce a afirmar que nos encontramos ante una norma de aplicación “tendencialmente marginal”¹⁷⁸⁶. En suma, como advierte CHAZARRA QUINTO, el faltar a la verdad en la redacción del boletín de cotización o la relación nominal de trabajadores (TC1 y TC2), o el consignar ciertos datos falsos en un contrato de trabajo o en las solicitudes de reducción de cuotas o de devolución a la Seguridad Social, serían conductas destipificadas al considerarse aquéllas *falsedades ideológicas* cometidas por particulares en documentos de carácter oficial¹⁷⁸⁷.

¹⁷⁸⁴ En este sentido se pronuncian, v. gr.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 602; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 160; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 371 y ss.; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 81 y 100; LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, pp. 1484 – 1485; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 130; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p.100, nota al pie nº. 113; ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, pp. 640 – 641; y SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 132. Debe señalarse sin embargo que a lo largo del Código Penal subsisten todavía determinadas falsedades de carácter ideológico (así por ejemplo: art. 261, en materia de quiebras, concursos o suspensión de pagos, o art. 290, delito societario. Vid.: GONZÁLEZ AGUDELO, en Terradillos Basoco (coord.), VV. AA., *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 189; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 100; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 372; y ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 641. Realiza esta advertencia tb.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 602; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 160, cuando habla de despenalización de la falsedad ideológica cometida por particular “con la excepción de las expresamente previstas en el Código Penal”).

¹⁷⁸⁵ BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 81; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 371; ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 641; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 132; y BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p.100, nota al pie nº. 113.

¹⁷⁸⁶ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 130. De la misma opinión: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 371.

¹⁷⁸⁷ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 371 – 372.

3. Extensión de los beneficios en sede administrativa: la Disposición Final 5ª de la LO. 10/1995.

3.1. Consideraciones previas.

La Disposición Final 5ª (en adelante, DF. 5ª) de la Ley Orgánica 10/1995, del Código Penal (que modificó lo dispuesto en la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de julio, por la que se modificaron determinados preceptos del Código relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social), señala lo siguiente: “la exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305, apartado 4; 307, apartado 3, y 308, apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos”.

Una primera aproximación a la citada cláusula permite comprobar que con la misma, a pesar de que aún hable de *exención de responsabilidad penal*, realmente se produce una extensión del efecto anulador de pena por regularización también a determinadas irregularidades contables o falsedades instrumentales en supuestos en que la cuantía de la deuda regularizada es inferior a 50.000 euros. Y ello a pesar de que el legislador, en la reforma operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre, no haya tenido a bien modificar esta Disposición, adaptándola a los cambios que produjo en los delitos contra la Hacienda Pública, Seguridad Social y fraude de subvenciones (de hecho, la DA. 5ª, todavía se refiere al *párrafo segundo* del art. 307,3 CP., a pesar de que la cláusula relativa a las irregularidades contables y falsedades instrumentales actualmente se encuentre ubicada en el *párrafo tercero* de dicho artículo)¹⁷⁸⁸. Respecto de esto último resulta acertado exhortar al legislador a una futura corrección de errores, tal y como ocurrió con la reformas anteriores en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social¹⁷⁸⁹.

¹⁷⁸⁸ Lo mismo ocurre en el caso del delito fiscal, art. 305,4 CP. Por su parte, la DA. 5ª se refiere al art. 308,4 CP. como regulador de la regularización (o “reintegró”) en el delito de fraude de subvenciones, cláusula que, sin embargo, se encuentra actualmente ubicada en el art. 308,5 CP. Hubiera sido deseable, pues, que la reforma de 2012 hubiese adaptado el contenido de esta disposición a las reformas operadas en estos delitos.

¹⁷⁸⁹ Vid., respecto de las anteriores regulaciones: QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 52, nota al pie nº. 72; y PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 230,

Aprovechando la reforma de 2012, tal vez hubiera sido correcto, como señalan algunos sectores, abandonar un proceder del legislador mediante técnicas que han caído ya en desuso¹⁷⁹⁰, como es contemplar una extensión del efecto anulador de pena mediante la articulación de una actualización de la Disposición Adicional 2ª de la Ley Orgánica 6/1995, recogida en la DF. 5ª que analizamos, resultando más acertado incluir dicha extensión en el texto del art. 307,3 CP., esto es, en el propio cuerpo normativo¹⁷⁹¹ (lo mismo para el caso del delito fiscal y el delito de fraude de subvenciones)¹⁷⁹². Sin embargo esta opinión debe mantenerse con suma cautela, toda vez que, como analizaremos en adelante, la previsión de este precepto por medio de una Disposición Final pueda encontrar una explicación razonable en atención al fundamento que explica esta cláusula.

3.2. Análisis de la Disposición.

Con carácter previo al estudio del contenido de esta cláusula debemos realizar dos precisiones:

En primer lugar, algún autor ha considerado que el auténtico sentido de la DF. 5ª es hacer extensible la anulación de pena a supuestos en que el delito de defraudación ha quedado en grado de tentativa, de tal forma que se libere de pena por aquellas irregularidades contables o falsedades de carácter instrumental en supuestos en que éstas ya se encuentran consumadas pero sin embargo el fraude no ha alcanzado dicho estadio¹⁷⁹³. Sin embargo, dado que según hemos expuesto más arriba a nuestro juicio no es posible la tentativa en el delito de defraudación a la Seguridad Social, pensamos que no puede ser ésta la razón de ser de la Disposición.

nota al pie nº. 172. Cfr. tb.: DEL MORAL GARCÍA, en Martín Espino (coord.), VV. AA., *Delito fiscal y fraude a la Seguridad Social*, cit., p. 310.

¹⁷⁹⁰ Así lo entiende: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 133.

¹⁷⁹¹ LAMELA FERNÁNDEZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social...* cit., p. 1485.

¹⁷⁹² SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 95.

¹⁷⁹³ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., pp. 204 y ss.; y SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., p. 80, nota al pie nº. 147.

En segundo lugar, al momento de analizar este extremo normativo algunos autores se refieren a una anulación de pena por irregularidades contables y falsedades en supuestos de *defraudaciones atípicas*, por no alcanzar el fraude el límite cuantitativo previsto, desde su consideración de la cuantía del art. 307,1 CP. (actualmente, 50.000 euros) como elemento típico del fraude (resultado típico)¹⁷⁹⁴. Desde nuestra consideración de la naturaleza jurídica de la cuantía como condición objetiva de punibilidad¹⁷⁹⁵, pensamos que no se trata de extender los efectos levantadores de pena a determinados delitos en supuestos de *fraudes atípicos*, sino a ciertos injustos instrumentales al fraude, cuando éste no resulte punible por no alcanzar la cuantía de 50.000 euros: esto es, en definitiva, una extensión de la impunidad a las irregularidades contables y falsedades instrumentales a la defraudación aún cuando aquélla no resulte sancionable en sede penal (no es *punible*) sino sólo en sede administrativa. De la misma opinión es CHOCLÁN MONTALVO, quien mantiene la consideración de condición objetiva de penalidad para la cuantía en estos delitos, lo que le conduce a afirmar, en relación con la Disposición que está siendo analizada, que “en el caso de que el hecho principal no rebase el límite de punibilidad y, en consecuencia, la defraudación sea constitutiva de infracción administrativa, la disposición final quinta [...] extiende la exención a las regularizaciones por debajo de la cuota prevista”¹⁷⁹⁶. También en estos términos, y desde su concepción de la cuantía como condición de penalidad, PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA entienden que esta Disposición extiende el

¹⁷⁹⁴ Así, v. gr.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 145 (cuando el comportamiento del sujeto “no alcance la categoría de delito”); BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 133 (quien habla de “anulación de pena por las falsedades instrumentales en los casos de fraudes atípicos”); MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 204 (quien analiza estos casos como aquellos en los que no se ha alcanzado “el perjuicio patrimonial típico”); o SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez (et. al), *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal*, cit., p. 219 (quien se refiere a deudas que no superan el “umbral típico”). Vid. tb., en este sentido: BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 708; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 101; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 374; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria...* cit., p. 311; APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social...* cit., p. 57; MORALES PRATS, en Aragonés Beltrán (coord.), VV. AA., *Los efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 93; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., p. 80; MUÑOZ BAÑOS, *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 435; y PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancr Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 236.

¹⁷⁹⁵ Vid. supra, capítulo I.

¹⁷⁹⁶ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal...*, cit., p. 371.

efecto anulador de sanción a las infracciones administrativas¹⁷⁹⁷ (opinión seguida por otros autores en la doctrina)¹⁷⁹⁸. Es el ámbito administrativo, pues, en el que despliega toda su operatividad la DF. 5ª., más no por razones de atipicidad sino de límites de punibilidad.

Efectuadas tales precisiones, es momento de entrar en el análisis del contenido de esta cláusula. Por las razones expuestas por nosotros *supra*, pensamos que el extremo relativo a las irregularidades contables *instrumentales a la defraudación* resulta carente de aplicación práctica en el ámbito del fraude a la Seguridad Social, por lo que el análisis siguiente vendrá referido exclusivamente al supuesto de las falsedades instrumentales.

La DF. 5ª que está siendo analizada levanta la pena por los posibles delitos de falsedad cometidos en relación con un fraude a la Seguridad Social que no supere el límite de 50.000 euros previsto en el art. 307,1 CP., esto es, que den lugar a una infracción administrativa, no sancionable en sede penal. Dado que la Disposición se remite expresamente al contenido del art. 307,3 CP., a la hora de dotar de contenido a este extremo y señalar cuáles son las *falsedades* que se beneficiarán de esta anulación de pena, son trasladables a este lugar todos aquellos requisitos analizados al estudiar el alcance de este extremo del precepto, a saber: que las falsedades se hubieran cometido *instrumentalmente* al fraude, como *medio* para cometer el ilícito, con carácter *previo* a la ejecución del mismo, y exclusivamente en relación con aquella deuda, y no con otras¹⁷⁹⁹. En relación con esta Disposición pudiera todavía mantenerse que las falsedades deban *carecer de autonomía delictiva propia*, como entendimos, pues dado que según nuestra concepción la cuantía no corresponde al tipo penal, y el delito de

¹⁷⁹⁷ PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 230 – 231.

¹⁷⁹⁸ Así por ejemplo: QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.) *La regularización como comportamiento postdelictivo...* cit., p. 52, nota al pie nº. 72, quien se decanta por utilizar la expresión *cantidades regularizadas* “de entidad inferior al monto penalmente relevante”. Vid. tb. en semejante sentido: ÁLVAREZ MORENO, *Los delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 45.

¹⁷⁹⁹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 134; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 709; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 206; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1089; y SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez (et. al), *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal*, cit., p. 219. Para mayor abundamiento sobre estos requisitos, vid. *supra*, el análisis realizado sobre las falsedades instrumentales, párrafo tercero del art. 307,3 CP.

defraudación subsiste con independencia de que se supere o no aquella (que es condición de punibilidad, sin que afecte a la tipicidad del hecho), es posible entender que la falsedad cometida deba carecer de autonomía, lo que significará que sólo resultarán impunes aquellas falsedades que formen parte integrante del propio delito de defraudación a la Seguridad Social (fraude que, aún subsistiendo como *delito* sólo resultará *sancionable* en vía administrativa, al no superarse la cuantía de 50.000 euros requerida por el art. 307,1 CP.). Lo que ocurre en el concreto caso de la DF. 5ª es que el delito de falsedad tiene su ámbito propio de aplicación en relación con un *ilícito administrativo*, pues aún existiendo formalmente un delito contra la Seguridad Social, este no podrá ser penado al no superar la barrera de los 50.000 euros. Y, en este ámbito administrativo, parece difícil que los delitos de falsedad cometidos instrumentalmente al fraude carezcan de toda autonomía delictiva; dichas falsedades no podrán carecer de dicha autonomía puesto que su perpetración no resulta, en este ámbito, *instrumental* a un delito, sino a una infracción administrativa, sin que el desvalor de las falsedades pueda resultar absorbido por un ilícito de carácter administrativo¹⁸⁰⁰. En definitiva, en el ámbito de esta DF. 5ª la *instrumentalidad* queda limitada al ilícito administrativo por el que se sancionará el fraude, con el que dicha falsedad deberá ostentar esa especial vinculación requerida por el párrafo tercero del art. 307,3 CP¹⁸⁰¹. Por lo demás, para que la regularización de estas cantidades resulte válida deberá cumplir con los requisitos, positivos y negativos, exigidos por el párrafo primero del citado precepto (elementos ya analizados en el capítulo IV de esta investigación)¹⁸⁰².

Para conocer el ámbito de aplicación de esta Disposición, debemos precisar a qué hechos concretos de carácter administrativo se está refiriendo la misma. Los ilícitos de referencia habrán de ser infracciones administrativas contempladas en la LISOS. que

¹⁸⁰⁰ Vid. en este sentido: NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 112. Como señala MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 145, “el delito que se pretende consumir posee además una gravedad mucho mayor que la *lex consumens*”, lo que conlleva a discutir sobre el fundamento de esta disposición (sobre lo que volveremos más adelante).

¹⁸⁰¹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 134.

¹⁸⁰² En este sentido, v. gr.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 134; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 709; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 146; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1089; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 206; y FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 61.

posean un “alto grado de identidad típica” con el delito de defraudación a la Seguridad Social del art. 307 CP., de tal modo que las conductas infractoras coincidan sustancialmente con el comportamiento delictivo tipificado en este precepto¹⁸⁰³. En observancia de la legislación sectorial, debemos concluir afirmando que la anulación de pena por delitos de falsedad viene referida a aquéllas que se hubieran realizado instrumentalmente a los actos fraudulentos señalados en los artículos 22,3¹⁸⁰⁴ y 23,1,b¹⁸⁰⁵ LISOS., para el caso de la elusión del pago de cuotas, o a los comprendidos en los artículos 22,9¹⁸⁰⁶ y 23,1,f¹⁸⁰⁷ del citado texto legal, para el caso de obtención o disfrute de devoluciones o deducciones indebidas. De este modo, como señala MARTÍNEZ LUCAS, el sujeto quedará liberado de pena por los delitos de falsedad instrumental cuando regularice su situación ante la Seguridad Social y dichos ilícitos constituyan la antesala para cometer dichas infracciones administrativas¹⁸⁰⁸.

La doctrina se ha cuestionado si la regularización de aquellos fraudes que no superen la barrera de los 50.000 euros (esto es, de los fraudes sancionables administrativamente) permite no sólo la anulación de pena por los delitos de falsedad perpetrados instrumentalmente, sino también la exoneración de responsabilidad por los

¹⁸⁰³ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 205; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 231; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 134; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 102 – 103.

¹⁸⁰⁴ El art. 22,3 LISOS. considera como infracción de carácter grave “no ingresar, en la forma y plazos reglamentarios, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la Tesorería General de la Seguridad Social o no efectuar el ingreso en la cuantía debida, habiendo presentado los documentos de cotización, siempre que la falta de ingreso no obedezca a una declaración concursal de la empresa, ni a un supuesto de fuerza mayor, ni se haya solicitado aplazamiento para el pago de las cuotas con carácter previo al inicio de la actuación inspectora, salvo que haya recaído resolución denegatoria”.

¹⁸⁰⁵ El art. 23,1,b LISOS. considera infracción muy grave “no ingresar, en el plazo y formas reglamentarios, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la Tesorería General de la Seguridad Social, no habiendo presentado los documentos de cotización ni utilizado los sistemas de presentación por medios informáticos, electrónicos o telemáticos”.

¹⁸⁰⁶ El art. 22,9 LISOS. recoge, como infracción grave “obtener o disfrutar indebidamente cualquier tipo de reducciones, bonificaciones o incentivos en relación con el importe de las cuotas sociales que corresponda, entendiéndose producida una infracción por cada trabajador afectado, salvo que se trate de bonificaciones de formación profesional para el empleo y reducciones de las cotizaciones por contingencias profesionales a las empresas que hayan contribuido especialmente a la disminución y prevención de la siniestralidad laboral, en que se entenderá producida una infracción por empresa”.

¹⁸⁰⁷ El art. 23,1,f LISOS. señala, como infracción muy grave “efectuar declaraciones o consignar datos falsos o inexactos en los documentos de cotización, o en cualquier otro documento, que ocasionen deducciones o compensaciones fraudulentas en las cuotas a satisfacer a la Seguridad Social, o incentivos relacionados con las mismas”.

¹⁸⁰⁸ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 205.

ilícitos administrativos cometidos. Del pensamiento de NARVÁEZ BERMEJO se desprende que la respuesta a esta cuestión debe ser afirmativa, pues no resultaría coherente que la Disposición permitiese la anulación de la sanción por los delitos *instrumentales* de falsedad, dejando subsistente la responsabilidad por las infracciones administrativas cometidas¹⁸⁰⁹. También opinan en esta dirección PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, considerando que una interpretación contraria contravendría el espíritu de la norma, pues seguirían sancionándose determinados hechos administrativos aún cuando la pena por el delito cometido hubiera ya sido levantada¹⁸¹⁰. En el mismo sentido se posiciona QUERALT JIMÉNEZ, quien analizando el contenido de este extremo normativo concluye afirmando que “quien regulariza en tiempo y forma tiene que quedar libre de responsabilidad administrativa y penal”¹⁸¹¹. Esta opinión es compartida por otros autores también en relación con el delito fiscal¹⁸¹².

No obstante, no podemos compartir el planteamiento de estos autores. Acudir en esta concreta cuestión a un argumento *a fortiori* en el que quien puede lo más (la anulación de pena por determinados delitos instrumentales) debe también, con mayor razón, poder lo menos (la anulación de la sanción aplicable por el ilícito administrativo que ha sido regularizado), requeriría de una norma que autorizase dicha consecuencia en la legislación sectorial¹⁸¹³. Y esto, al contrario de lo que pueda acontecer en el ámbito

¹⁸⁰⁹ NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 136.

¹⁸¹⁰ PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 231. En opinión de los autores, los efectos de la impunidad deberían también alcanzar “no sólo a las falsedades instrumentales calificables de infracción penal –que son los supuestos más graves– sino también a todos los hechos constitutivos de infracción administrativa que también tengan carácter medial con los delitos contra la Seguridad Social y que hayan formado parte del engaño típico”.

¹⁸¹¹ QUERALT JIMÉNEZ, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social*, cit., p. 267. Vid. tb.: El Mismo, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 818,

¹⁸¹² SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., p. 80, nota al pie nº. 148 (como añade el autor “si no existiera la previsión de la disp. Final 5ª CP., cabría iniciar expediente sancionador tras un delito regularizado, lo cual no parece ser muy coherente en términos valorativos”). Es este, sin embargo, un ámbito diferente al de la Seguridad Social, pues aquí la normativa tributaria sí ha previsto disposición expresa que exonera de responsabilidad administrativa a quien regulariza según la normativa sectorial. Vid. tb. en este sentido, en relación con el delito fiscal: El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 104. Cfr. tb.: IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 181.

¹⁸¹³ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 136. Vid. tb.: El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 712; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 106, nota al pie nº. 129.

propio de la Hacienda Pública¹⁸¹⁴, no sucede en materia de la Seguridad Social, en que los cumplimientos extemporáneos se ven beneficiados con una mera atenuación del 50% de la cuantía de la infracción correspondiente, tal y como dispone el art. 31,4 LGSS¹⁸¹⁵, más no con la completa exención de responsabilidad. Tampoco el texto de la DF. 5ª permite hacer extensible la exención a los ilícitos administrativos cometidos, pues esta se refiere exclusivamente a los delitos de falsedad instrumental (y, en su caso, a las irregularidades contables instrumentales), y nada dice sobre los ilícitos administrativos cometidos¹⁸¹⁶. En síntesis, como señala MARTÍNEZ LUCAS, la extensión de la exención de sanción alcanza únicamente a las correspondientes a los delitos de falsedad instrumental “pero en ningún caso a las infracciones administrativas cometidas por no estar previstas expresamente en el precepto penal [...] máxime cuando la normativa de la Seguridad Social sólo contempla un caso de reducción parcial de la responsabilidad administrativa”¹⁸¹⁷.

3.3. Valoración crítica de la Disposición: su fundamento.

En último término debemos preguntarnos si la previsión de esta DF. 5ª casa con el fundamento penal de la cláusula de regularización, o supone un nuevo atisbo de instrumentalización del Derecho penal en aras a alcanzar finalidades meramente recaudatorias (fines, en definitiva, perseguidos por el Ordenamiento de la Seguridad Social), o bien si su existencia responde a otras razones diferentes.

Como ha señalado BRANDARIZ GARCÍA a modo de punto de partida, “la norma pretende restablecer en cierta medida el respeto al principio de proporcionalidad

¹⁸¹⁴ Vid.: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., p. 80, nota al pie nº. 148; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 104.

¹⁸¹⁵ “Las actas de liquidación y las de infracción que se refieran a los mismos hechos se practicarán simultáneamente por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social. La competencia y procedimiento para su resolución son los señalados en el apartado 2 de este artículo. Las sanciones por infracciones propuestas en dichas actas de infracción se reducirán automáticamente al 50 % de su cuantía, si el infractor diese su conformidad a la liquidación practicada ingresando su importe en el plazo señalado en el apartado 3”.

¹⁸¹⁶ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 136 – 137; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 104; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 710. Como añade el autor, ello no debe resultar extraño “pues se trata de una disposición jurídico – penal que regula la exoneración de responsabilidades propiamente penales”.

¹⁸¹⁷ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., pp. 206 – 207.

en la relación entre delitos e infracciones administrativas en materia de consecuencias de la regularización” finalidad que, para el autor, no resulta en modo alguno desdeñable¹⁸¹⁸. Siendo esto lo pretendido, sin embargo, el mantenimiento de esta Disposición deviene harto difícil de sostener desde una fundamentación de carácter penal, al tener en cuenta que en sede administrativa los ilícitos de defraudación no se benefician con la impunidad, sino con una reducción de la mitad de la sanción que corresponda. En palabras de MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ “resulta chocante que la regularización de lo que, desde el punto de vista de la defraudación [...], no es objetivamente más que una simple infracción administrativa lleve aparejada la eliminación de pena de toda clase de falsedades”¹⁸¹⁹. Según entiende este sector, el legislador ha optado por instaurar un precepto, la DF. 5ª, que resulta dogmáticamente insostenible, pues se prevé que una regularización proyectada sobre responsabilidad administrativa, que no anula la sanción por la comisión de ésta, determine el levantamiento de pena por ciertos injustos instrumentales de falsedad relacionados con dicho incumplimiento¹⁸²⁰. Con esta previsión se estarían anulando las penas por ciertos delitos falsarios, sin que sin embargo se libere de sanción por las infracciones administrativas, absorbiendo estas últimas un desvalor mayor que el suyo propio, con lo que se alterarían todas las reglas del concurso de normas en materia de consunción, toda vez que el delito que se pretende consumir posee una gravedad mayor que la *lex consumens*, de carácter meramente administrativo¹⁸²¹.

El anterior razonamiento conduce a BRANDARIZ GARCÍA a entender que la Disposición Final 5ª obedece a razones utilitarias ínsitas en un fundamento de corte político – fiscal, pretendiéndose con la norma una intensificación de las potencialidades

¹⁸¹⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 140; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 712; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 105.

¹⁸¹⁹ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 145. Misma opinión en: El Mismo, *El delito de defraudación tributaria, cit.*, p. 65. Coincide con la opinión de este autor: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal..., cit.*, p. 131, nota al pie nº. 286.

¹⁸²⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 140 – 141; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 712 – 713; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 106.

¹⁸²¹ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 145; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 141; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 713; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 106.

recaudatorias de la Seguridad Social. En palabras de este autor “en este punto emerge una manifestación más del riesgo de instrumentalización de la norma penal, diseñada en función de las necesidades administrativas de gestión y recaudación de cuotas”¹⁸²², lo que le conduce a solicitar la supresión de esta DF. 5ª en una futura reforma del precepto¹⁸²³. También en este sentido MARTÍNEZ LUCAS considera que este precepto responde a la necesidad de fomentar el cumplimiento, por parte del contribuyente, de sus obligaciones con la Seguridad Social, lo que respondería a una fundamentación marcadamente fiscal¹⁸²⁴.

Según entendemos, es tarea ardua casar la existencia de esta Disposición Final con el *telos* penal de la cláusula de regularización. Resulta cuanto menos llamativo, desde el punto de vista dogmático, que el legislador haya decidido liberar de pena al sujeto por las falsedades instrumentales al fraude aún cuando éste no resulte punible, sino sólo sancionable administrativamente, máxime cuando ha optado por mantener la sanción de dicha infracción administrativa (aún reducida, como decíamos, a la mitad de su cuantía en virtud de lo establecido en la legislación sectorial). Así, en relación al sujeto beneficiado por esta exención, con razón se pregunta BAÑERES SANTOS “¿acaso no habrá perturbado seriamente el tráfico jurídico?”¹⁸²⁵ (desde la consideración del *tráfico jurídico* como interés jurídico tutelado por las falsedades¹⁸²⁶). En efecto, no

¹⁸²² BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 139. Misma opinión mantiene el autor en: El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 711 – 712.

¹⁸²³ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 142; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 714. También en este sentido: BAÑERES SANTOS, en Aragonés Beltrán (coord.), VV. AA., *En torno a la nueva regulación del delito fiscal... cit.*, p. 85, quien apunta lo siguiente: “la extensión de tal exclusión a las falsedades, ha de merecer mi censura”.

¹⁸²⁴ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 205.

¹⁸²⁵ BAÑERES SANTOS, en Aragonés Beltrán (coord.), VV. AA., *En torno a la nueva regulación del delito fiscal... cit.*, p. 85. Para el autor la DF. 5ª “resulta incomprensible desde la necesaria primacía que debe atribuírsele al Derecho penal, sobre otras ramas del derecho sancionador y como depositario de la proscripción de las infracciones más graves, aquéllas que resultan más intolerables para el cuerpo social”.

¹⁸²⁶ La consideración del tráfico jurídico como bien jurídico tutelado por los delitos de falsedad documental ha sido defendida por un sector doctrinal. Así por ejemplo: ORTS BERENGUER, E.: “Falsedades”, en Vives Antón, T. S., Orts Berenguer, E., Carbonell Mateu, J. C., et. al, *Derecho penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 3ª edición actualizada de acuerdo con la Ley Orgánica 5/2010, Valencia, 2010, p. 675, apunta que sólo cifrando el bien jurídico en el tráfico jurídico “es posible captar plenamente el sentido de estos delitos, pues, sólo en la medida en que un documento entra en dicho tráfico o está destinado al mismo, ha sido confeccionado de tal forma que resulta adecuado para engañar a una persona media sobre su genuinidad y la falsedad afecta a aspectos esenciales del documento, el bien jurídico puede verse atacado y su adulteración cobre trascendencia penal”. Por su parte: GÓMEZ MARTÍN, V.: “Falsedades” en Ortiz de Urbina, I. (coord.), VV. AA., *Memento práctico Francis Lefebvre. Penal Económico y de la Empresa 2011 – 2012*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2011, p. 875,

parece posible en este punto hablar de una relación de *consunción* entre ambos injustos, pues se hace difícil afirmar que un ilícito de carácter administrativo pueda absorber el desvalor de un ilícito de carácter penal¹⁸²⁷.

Resulta obvio que la DF. 5ª conlleva una *vía atractiva* muy significativa cara a los intereses recaudatorios de la Seguridad Social, pues supone un incentivo a regularizar en sede administrativa a cambio de la impunidad por ciertos delitos instrumentales de falsedad¹⁸²⁸. Sin embargo, a pesar de que lo dispuesto en la Disposición analizada coadyuve ciertamente a la consecución de *finalidades* recaudatorias, a nuestro modo de ver el *fundamento* que explica esta previsión encuentra soporte en otro tipo de razones.

Con apoyo en lo señalado por un sector de la doctrina, podemos afirmar que la inclusión de este precepto en el Código Penal no responde tanto a una explicación meramente fiscal sino más bien a una necesaria *armonización* de las consecuencias que en relación con las falsedades (y, en su caso, las irregularidades contables) puedan derivarse de una comparativa entre ambos tipos de cumplimiento extemporáneo (regularización penal / regularización administrativa)¹⁸²⁹. Armonización que, a pesar de

identifica el bien jurídico protegido en la *confianza y seguridad del ciudadano en el tráfico jurídico*. No son estas, sin embargo, las únicas opiniones que sobre ésta cuestión pueden encontrarse en la doctrina; no obstante, embarcarnos en el análisis del bien jurídico protegido en los delitos de falsedad constituye una tarea que excede con creces del objeto de la presente investigación, por lo que nos remitimos a la amplia bibliografía existente para su contraste (vid., en particular: BACIGALUPO, E.: *El delito de falsedad documental*, Ed. Dykinson, Madrid, 1999).

¹⁸²⁷ Vid.: CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 63.

¹⁸²⁸ Vid. sobre esta consideración, si bien en referencia al delito fiscal, v. gr.: RODRÍGUEZ – PIÑERO ROYO, M., QUINTANAR DÍEZ, M., “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.), *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas EDESA. Madrid, 1997, p. 156; y BACIGALUPO, E.: “El delito fiscal”, en Del Rosal Blasco, B. (edit.), *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 305.

¹⁸²⁹ Vid. en este sentido: FERRÉ OLIVÉ, *Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales, cit.*, p. 62; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.*, p. 375; NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social, cit.*, p. 112; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancr Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria, cit.*, p. 236; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 63; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 311; MUÑOZ BAÑOS, *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 434; CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 63; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 1089; DEL MORAL GARCÍA, en Martín Espino (coord.), VV. AA., *Delito fiscal y fraude a la Seguridad Social, cit.*, p. 310; QUERALT JIMÉNEZ, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito del*

no encontrar sustento en razones puramente dogmáticas (quizá ello explique por qué se recoge esta consecuencia por medio de una *Disposición Final*, y no en el cuerpo normativo del Código) responde al principio de proporcionalidad y al principio de igualdad que inspiran el conjunto del Ordenamiento jurídico.

Con esta Disposición se evita que el cumplimiento extemporáneo en supuestos de infracciones administrativas conlleve para el sujeto efectos más gravosos que los derivados de la regularización de una defraudación del art. 307,1 CP. De este modo, si cuando se regulariza por encima de 50.000 euros no se aplica pena por determinados delitos instrumentales, también cuando el sujeto procede a regularizar su situación en fraudes que no superan dicha barrera (y que, por tanto, sólo resultan sancionables en sede administrativa) debe proclamarse la impunidad por tales delitos, pues no resultaría coherente ni proporcional que ante supuestos de fraudes de mayor cuantía el legislador haga extensible la anulación de pena a dichos injustos mediales, y ante casos de menor cuantía defraudada, por el contrario, el sujeto resulte finalmente sancionado por aquéllos. Se trata, como defiende CHAZARRA QUINTO, de una nueva manifestación del criterio hermenéutico *a fortiori*: quien puede lo más, con mayor razón ha de poder lo menos¹⁸³⁰, principio que, ahora sí, cobraría pleno sentido. En definitiva, la previsión resulta coherente con la máxima de no hacer de peor condición a los que han infringido en sede administrativa¹⁸³¹, (o a la contra, como entiende PÉREZ MARTÍNEZ, no conceder un trato más favorable a los autores de una infracción punible penalmente que

fraude fiscal y a la Seguridad Social, cit., p. 267; y El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 52, nota al pie nº. 72. También mantienen este razonamiento, si bien desde una perspectiva crítica: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 145; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1478; y MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 205.

¹⁸³⁰ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 375.

¹⁸³¹ En este sentido: DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 311; MUÑOZ BAÑOS, *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, cit., pp. 434 – 435; FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 63; y CALDERÓN CERREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 63. Vid. tb.: BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 104 – 105.

a aquéllos que sólo se verían sancionados administrativamente)¹⁸³², lo que constituiría la razón principal de esta previsión.

Según esta última argumentación, en aras a indagar la razón de ser de esta Disposición pensamos que el foco de atención debe orientarse a razones de coherencia, armonización, proporcionalidad e igualdad, y no tanto a la satisfacción de intereses recaudatorios. Como ha entendido FENELLÓS PUIGCERVER, a pesar de la extrañeza de algún sector dada la magnanimidad de la Disposición, “una postura coherente exige dar el mismo tratamiento [...] al que comete una infracción semejante que no llega a merecer el reproche del Derecho criminal”¹⁸³³. Lo contrario, como entiende QUERALT JIMÉNEZ, hubiera supuesto un “desafuero interpretativo”¹⁸³⁴. En efecto: la Disposición responde a la necesidad de respeto por un sistema coherente con ciertos valores y principios que inspiran el propio sistema constitucional, como la proporcionalidad y la igualdad (valor supremo del Ordenamiento, art. 1 CE.), valores con los que la ley no puede entrar en contradicción¹⁸³⁵. En definitiva, como ha entendido DEL MORAL GARCÍA, así entendida la previsión de la DF. 5ª responde a una lógica previsión de justicia material¹⁸³⁶.

4. Breve referencia al delito de blanqueo de capitales y su relación con la defraudación a la Seguridad Social.

Como expusimos en el capítulo segundo de esta investigación, la reforma operada por LO. 7 /2012 en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social generó nuevas dudas sobre la naturaleza jurídica de la regularización y sobre su concreta ubicación sistemática. Como han señalado algunos autores, el intento por

¹⁸³² PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancr Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 236.

¹⁸³³ FENELLÓS PUIGCERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 63.

¹⁸³⁴ QUERALT JIMÉNEZ, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social*, cit., p. 267; y El Mismo, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.) *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 52, nota al pie nº. 72.

¹⁸³⁵ NARANJO DE LA CRUZ, R.: “Derechos fundamentales”, en Agudo Zamora, M., Álvarez – Osorio, M. F., Cano Bueso, J., et. al., *Manual de Derecho constitucional*, Ed. Tecnos, Madrid, 2010, p. 513.

¹⁸³⁶ DEL MORAL GARCÍA, en Martín Espino (coord.), VV. AA., *Delito fiscal y fraude a la Seguridad Social*, cit., p. 310.

reconducir esta institución al ámbito de las causas de atipicidad por medio de esta reforma pudiera encontrar una explicación clara en relación con el delito de blanqueo de capitales (art. 301 CP.); de este modo, considerándose la regularización como causa de atipicidad, con la ejecución de este comportamiento (reconocimiento y pago) ni siquiera podría afirmarse la existencia de una “actividad delictiva” a los efectos del posterior blanqueo de capitales, por lo que tras la regularización el sujeto quedaría liberado de pena también en relación con este último delito¹⁸³⁷ (máxime teniendo en cuenta que a partir de la reforma operada por LO. 5/2010, de 22 de junio¹⁸³⁸, son punibles las conductas de “autoblanqueo” al haberse dado cabida en este delito a la conducta típica de *posesión*)¹⁸³⁹. De otro modo, se dice, se podría desmotivar la regularización, toda vez que la misma podría suponer una autodenuncia por delito de blanqueo de capitales¹⁸⁴⁰.

En este último sentido, analizando la cláusula en el delito fiscal, DEL ROSAL BLASCO advierte que, de prosperar una interpretación de la regularización como causa de atipicidad (interpretación rechazada por nosotros, como dijimos) nos encontraríamos ante una peculiar forma de hacer política – criminal. Si se concibe a la cláusula como elemento del tipo formulado negativamente, entonces con la regularización se impide el nacimiento de la propia tipicidad, y por tanto la existencia misma del delito. Si esto es así, “técnicamente, la adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión del importe de la cuota no ingresada no es blanqueo porque ese importe no tiene su origen o no procede de una actividad delictiva. Sin embargo, si no se regulariza y la Administración [...] inicia actuaciones, o se querrela el Ministerio Fiscal, etc. – y este es otro estímulo para regularizar –, al obligado tributario no sólo se le va a perseguir por el

¹⁸³⁷ Vid. en este sentido: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., MERINO JARA, I.: “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 31, 1 a 7 de abril, 2013, p. 6; DEL ROSAL BLASCO, B.: “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 24, 11 a 17 de febrero, 2013, pp. 15 – 16; y BACIGALUPO, E.: “La reforma del delito fiscal por la LO. 7/2007 (1)”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 37, 13 a 19 de mayo, 2013, pp. 6 y ss. Ampliamente, cfr.: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español...* cit., pp. 173 y ss.

¹⁸³⁸ BOE. nº 152, de 23 de junio.

¹⁸³⁹ El art. 301 CP. sanciona a quien “adquiera, posea, utilice, convierta o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una *actividad delictiva* [...]”.

¹⁸⁴⁰ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *Pasado, presente y futuro de las regularizaciones...* cit., p. 6.

delito fiscal sino, también, por blanqueo de capitales”¹⁸⁴¹, lo que resultaría extensible al caso de la Seguridad Social.

También se ha referido a esta situación BACIGALUPO, para quien el legislador se vio en la tesitura de modificar estos delitos puesto que era necesario “no desalentar a los que querían regularizar”. Para el autor “la solución al problema práctico consistía, por lo tanto, en el alcance de la regularización, es decir en si ésta determinaba sólo la exclusión de la punibilidad por delito fiscal, sin afectar al carácter delictivo de la elusión [...] o en si la regularización excluía no sólo la punibilidad, sino también el carácter delictivo de la conducta no punible. Sólo en este último caso el dinero ahorrado por el evasor fiscal no procedería de una actividad delictiva y quedaría excluida la aplicación del art. 301 CP.”¹⁸⁴².

Sin embargo, como hemos sostenido al analizar la naturaleza jurídica y ubicación sistemática de esta figura, a nuestro juicio la regularización constituye una *causa de levantamiento de la pena* ubicada al nivel de la punibilidad, que no borra ni elimina el delito existente, sino tan sólo su pena¹⁸⁴³. Esta última consideración resulta clave al momento de analizar qué deba ocurrir con el posible blanqueo de capitales que se hubiera producido a raíz de la defraudación a la Seguridad Social. Desde nuestro entendimiento de la regularización, como decimos, este comportamiento postdelictivo no es causa de atipicidad, ni elimina el delito de defraudación, sino tan sólo su punibilidad, por lo que todavía puede considerarse existente una “actividad delictiva” a efectos de un posterior delito de blanqueo de capitales.

Pensamos que el hecho de que la regularización no libere de pena por el posible delito de blanqueo de capitales posterior no contraviene la existencia de un interés político criminal en lograr la reparación de la Seguridad Social. Esta situación no tiene por qué coadyuvar al desaliento a regularizar, si se tiene en cuenta la tesis que con gran acierto dogmático ha sostenido BACIGALUPO (si bien el autor sólo se pronuncia en relación con el delito fiscal). A juicio de este autor, el concurso entre delito fiscal y blanqueo de capitales no constituye un concurso real sino un concurso aparente de leyes

¹⁸⁴¹ DEL ROSAL BLASCO, *Delito fiscal y blanqueo de capitales...*, cit., p. 16. Sobre ello, vid. tb.: FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 155, 2012, pp. 21 y ss.

¹⁸⁴² BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal...* cit., p. 6.

¹⁸⁴³ Vid. supra, Capítulo II.

que debe ser resuelto por consunción (art. 8,3ª CP.), entendiendo que el delito de blanqueo de capitales constituye un acto posterior copenado del delito fiscal, por lo que “si esas acciones ya están copenadas en la pena del delito fiscal, una nueva punibilidad comporta la violación del principio *ne bis in idem*”¹⁸⁴⁴. Como explica el autor “aunque se considerara que los hechos imputados a un mismo autor pueden ser formalmente subsumidos bajo los tipos del delito fiscal y del blanqueo de dinero, ambos tipos concurren en la forma de un concurso (aparente) de normas que excluye el delito de blanqueo por ser un hecho posterior copenado”¹⁸⁴⁵. De extrapolarse tales consideraciones al ámbito de la Seguridad Social no podría hablarse, en puridad, de un desaliento a la regularización.

II. ALCANCE SUBJETIVO DE LA REGULARIZACIÓN.

Una vez se ha analizado el alcance y los efectos de la cláusula de regularización en su vertiente objetiva, es momento de entrar al estudio de dicho alcance esta vez desde un punto de vista subjetivo.

Dicho análisis exige dar respuesta a una de las cuestiones más controvertidas en la doctrina y la jurisprudencia en relación con la regularización: ¿qué debe ocurrir, jurídicopenalmente hablando, con los terceros partícipes (si es que los hay) que han contribuido a la defraudación delictiva? Cuestión ligada a la consideración de la regularización como causa de levantamiento o anulación de pena, en que el carácter típico y antijurídico de la defraudación ya han sido afirmados y por lo que, en virtud del principio de accesoriedad, el partícipe (en principio) deberá responder penalmente.

El análisis de este particular transcurre necesariamente por dos niveles diferenciados: primeramente habrá de responderse a la cuestión de si estos sujetos deben poder acceder a la anulación de pena por regularización para, posteriormente, y si la respuesta deviene afirmativa, estudiar mediante qué fórmula concreta, o mediante qué requisitos, los partícipes pueden llegar a levantar la pena que les correspondería tras contribuir accesoriamente a la defraudación a la Seguridad Social.

¹⁸⁴⁴ BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 6.

¹⁸⁴⁵ BACIGALUPO, E.: *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Ed. Civitas, Navarra, 2012, P. 13. Sobre los actos posteriores copenados, ampliamente vid.: pp. 20 y ss.

Al estudio de estas cuestiones van dirigidas las líneas siguientes de esta investigación¹⁸⁴⁶.

¹⁸⁴⁶ Al momento de establecer el alcance subjetivo de la regularización se hace preciso hacer una breve referencia a la responsabilidad penal de la persona jurídica. En virtud de lo establecido en el art. 310 bis CP. una persona jurídica puede resultar penalmente responsable por la comisión de un delito de defraudación a la Seguridad Social, en atención a las reglas de imputación establecidas en el art. 31 bis del mismo texto legal, en esencia: que dichos delitos se cometan por las personas físicas allí señaladas (representantes legales, y administradores de hecho o de Derecho), en nombre o por cuenta de la persona jurídica, o bien por subordinados en supuestos de ausencia de control, lo que en el caso del fraude a la Seguridad Social carece de relevancia, pues los subordinados no están llamados a cumplir con el deber de cotización establecido en la norma, ni a solicitar de la TGSS. devoluciones ni obtener deducciones, toda vez que estamos ante un delito especial en el que el sujeto activo lo es siempre el empresario obligado (vid. ampliamente: CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal... cit.*, pp. 191 y ss.) Algunos autores se opusieron inicialmente a la posibilidad de que un sujeto, persona física, pudiera regularizar la situación de una empresa o sociedad, toda vez que el precepto exige que el sujeto regularice “su” situación, y no la de otro. Por ello, en opinión de PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA “si el obligado es una persona física tendrá sentido [...] esta exención de la responsabilidad, pero si el obligado es una persona jurídica, no”, por lo que se haría necesario el establecimiento de una cláusula legal que autorizase la regularización de la persona jurídica (PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 229. Téngase en cuenta que esta opinión se vierte antes del establecimiento, en nuestro Ordenamiento Jurídico, de la responsabilidad penal de la persona jurídica. En contra, sin embargo: LASCURAIN SÁNCHEZ, J. A.: “Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización”, en *Problemas específicos de la aplicación del Código Penal*, Ed. Manuales de Formación Continuada, CGPJ, Madrid, 1999, p. 363) Por nuestra parte, entendemos que toda regularización llevada a cabo por parte de los representantes o los administradores de hecho o de Derecho de la sociedad, en nombre o por cuenta de ésta, permite que la persona jurídica se beneficie de la exención de sanción penal (en este sentido, si bien antes del establecimiento del actual art. 31 bis en nuestro Ordenamiento, vid. v. gr.: SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 159; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 145 – 146; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 189; y SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, pp. 116 – 117). Así lo consideró MARTÍNEZ LUCAS ya antes del establecimiento en nuestro sistema penal de la responsabilidad de la persona jurídica: “cuando se trate de una defraudación cometida por una persona jurídica, el legitimado subjetivamente para regularizar será el que actúe como administrador de hecho o de derecho de la misma” (vid.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 189. Por lo demás, ocurre así algo semejante a lo que se defendía por la Fiscalía General del Estado con anterioridad al establecimiento de la responsabilidad penal de la persona jurídica en nuestro Ordenamiento (vía Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio). En la Consulta 4/1997 a este órgano puede leerse lo siguiente (si bien en relación a la regularización en el delito fiscal): “cuando el deudor tributario sea una persona jurídica y se hubiera condenado por delito fiscal a alguna persona física responsable de aquélla en aplicación del art. 31, la regularización habrá de hacerse en nombre de la persona jurídica que es el verdadero deudor tributario”). Con el actual art. 31 bis, toda vez que para considerar cometido el delito de defraudación por parte de la persona jurídica se exige que la acción típica se ejecute por parte de sus representantes o administradores, resulta lógico que aquélla pueda acceder al levantamiento o anulación de pena cuando estos sujetos regularizan su situación actuando en nombre o por cuenta de la persona jurídica, cumpliendo con los requisitos, positivos y negativos, recogidos en el art. 307,3 CP. Esto resulta también coherente con lo señalado en el art. 119 LECRIM., introducido, en su actual redacción, por el apartado dos del artículo primero de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, en el que se especifica que a efectos procesales – penales, se requiere de la persona jurídica la designación de un representante (además de abogado y procurador) para que actúe en su nombre en el proceso (este precepto señala lo siguiente: “cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 118 de esta Ley, haya de procederse a la imputación de una persona jurídica, se practicará con ésta la comparecencia prevista en el artículo 775, con las siguientes particularidades: a) La citación se hará en el domicilio social de la persona jurídica, requiriendo a la entidad que proceda a la designación de un representante, así como Abogado y Procurador para ese procedimiento, con la advertencia de que, en caso de no hacerlo, se

1. Consideraciones previas: supuestos de participación en el art. 307 CP. desde su consideración como delito especial.

El análisis de cualquier cuestión relativa a la participación en el fraude a la Seguridad Social necesariamente tiene que venir precedido por una delimitación de la naturaleza de este tipo penal como delito común o especial (lo mismo puede decirse en el caso del delito fiscal¹⁸⁴⁷). Tal y como mantuvimos en el capítulo IV de este trabajo, el art. 307 CP. recoge un delito especial, toda vez que la normativa de la Seguridad Social hace residir en determinados sujetos la responsabilidad del cumplimiento de la obligación de cotización, así como la posibilidad de acceder a ciertas devoluciones o deducciones (también en el caso de la modalidad omisiva, en que el injusto se construye sobre la base del incumplimiento de un determinado deber con la Seguridad Social)¹⁸⁴⁸. Como ya señalase la STS 480/2009, de 22 de mayo, el delito del art. 307 CP. exige una obligación de cotización que nace de la existencia de una previa relación jurídica con la Seguridad Social, relación que tiene naturaleza *ex lege* y de la cual surgen los sujetos activo y pasivo del delito¹⁸⁴⁹.

Como ha explicado FERRÉ OLIVÉ, en los delitos especiales existe una vocación legislativa limitadora que no puede ser obviada, pues éstos exigen siempre

procederá a la designación de oficio de estos dos últimos. La falta de designación del representante no impedirá la sustanciación del procedimiento con el Abogado y Procurador designado. b) La comparecencia se practicará con el representante especialmente designado de la persona jurídica imputada acompañada del Abogado de la misma. La inasistencia al acto de dicho representante determinará la práctica del mismo con el Abogado de la entidad. c) El Juez informará al representante de la persona jurídica imputada o, en su caso, al Abogado, de los hechos que se imputan a ésta. Esta información se facilitará por escrito o mediante entrega de una copia de la denuncia o querella presentada. d) La designación del Procurador sustituirá a la indicación del domicilio a efectos de notificaciones, practicándose con el Procurador designado todos los actos de comunicación posteriores, incluidos aquellos a los que esta Ley asigna carácter personal. Si el Procurador ha sido nombrado de oficio se comunicará su identidad a la persona jurídica imputada”). Siendo esto así, no hay razón para impedir la regularización al representante designado por la empresa, quien ejecutará por cuenta de aquélla el reconocimiento y pago, beneficiándose la persona jurídica del levantamiento de pena en caso de que dicha regularización se hubiera producido antes de que opere cualquiera de las circunstancias de bloqueo.

¹⁸⁴⁷ Vid. sobre esta cuestión: HADWA ISSA, M.: “El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”, en *Política criminal: revista electrónica semestral de políticas públicas en materias penales*, nº 3, 2007, pp. 1.

¹⁸⁴⁸ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 514 – 515. En contra, v. gr.: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 212 y ss., y 254 y ss.; y MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 55 y ss., para quienes el art. 307 CP. constituye un delito común.

¹⁸⁴⁹ Vid.: STS 480/2009, de 22 de mayo, Sala 2ª (Tol 1525289).

constatar en el sujeto activo un deber especial, o cualificado, de índole extrapenal¹⁸⁵⁰ (en nuestro caso, deber que nace de la legislación sectorial de la Seguridad Social). El autor, por tanto, sólo podrá serlo aquél que esté en condiciones de defraudar a la Seguridad Social, porque este Ordenamiento exige del sujeto el cumplimiento de la obligación de cotización. Sin embargo, esto no quiere decir que el delito especial se dirija en exclusiva a un limitado número de destinatarios: es cierto que en los delitos especiales la norma indica que sólo los *intraneus* que reúnan las condiciones requeridas podrán ser autores del delito; a *sensu contrario*, además, la norma nos indica que los *extraneus* no pueden ser considerados autores, por no poseer la cualificación requerida. Pero, como bien advierte FERRÉ OLIVÉ, “el hecho de que no puedan ser autores no debe interpretarse como que no son destinatarios de la norma en estos delitos especiales”, pues la norma se dirige a todos, *intraneus* y *extraneus*, en tanto estos últimos pueden actuar como partícipes del delito especial (y, por tanto, contrariar la norma)¹⁸⁵¹.

La naturaleza de delito especial del art. 307 CP. condiciona la relevancia de las intervenciones en la defraudación por parte de sujetos que no reúnen las cualidades exigidas para ser *sujetos activos*¹⁸⁵². De este modo, los *extraneus* nunca podrán ser considerados autores en este delito, a pesar de que puedan llevar a cabo la conducta típica, por lo que deberán responder, en su caso, como partícipes en el hecho criminal, siempre que el *intraneus* sea autor de la defraudación¹⁸⁵³.

Desde la consideración de este tipo penal como delito especial¹⁸⁵⁴, la doctrina ha señalado algunos supuestos en los que cobraría relevancia la figura del partícipe:

¹⁸⁵⁰ FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Autoría y delitos especiales”, en Arroyo Zapatero, L., Berdugo Gómez de la Torre, I. (dirs.), VV. AA., *Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos. In memoriam*, Vol. I, Ed. Universidad de Castilla la Mancha y Universidad de Salamanca, Cuenca, 2001, pp. 1014 – 1014.

¹⁸⁵¹ *Ibidem.*, p. 1017.

¹⁸⁵² BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 585.

¹⁸⁵³ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 55.

¹⁸⁵⁴ Como ha señalado la doctrina, las cuestiones atinentes a autoría y participación en los delitos especiales, sean estos propios o impropios, son de las más diversas, complejas y discutidas (vid., v. gr.: QUINTERO OLIVARES, G.: *Los delitos especiales y la teoría de la participación en el derecho penal español*, Ed. Cymys, Barcelona, 1974. Cfr. tb.: LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: “La participación y los delitos especiales”, en *Cuadernos de Derecho Judicial*, nº 39, 1994, pp. 135 y ss.; y REBOLLO VARGAS, R.: “Algunas consideraciones sobre autoría y participación en los delitos especiales: particular referencia al delito de tortura”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 53, mes 1, pp. 133 – 134). En este momento nos limitamos a exponer de forma más o menos sintética cuáles puedan ser

Por un lado, ostentan un papel significativo los *gestores o asesores* en un supuesto de fraude imputable al empresario a título de autor¹⁸⁵⁵. Las actuaciones de los gestores pueden ir desde la información o asesoramiento al empresario, hasta la propia confección de los boletines para su posterior presentación. Ante estos supuestos el empresario (*intraneus*) será considerado autor de la defraudación, mientras que el gestor o el asesor (*extraneus*) responderá a título de partícipe (por ejemplo, por complicidad o incluso, si su contribución es más significativa, porque es el único sujeto que posee los conocimientos necesarios para enmascarar el deber de contribución, pudiera hablarse de cooperación necesaria)¹⁸⁵⁶.

Por otro lado, cabe preguntarse la trascendencia que a efectos de participación en este tipo penal puedan tener los *trabajadores* de la empresa defraudadora. En principio, en este ámbito los supuestos de participación resultarán tendencialmente marginales, pues como señala BRANDARIZ GARCÍA, “no puede apreciarse una verdadera connivencia de los obreros con su patrono, ni entendida como una efectiva tolerancia de su proceder defraudatorio ni mucho menos como una confabulación para la realización del fraude”¹⁸⁵⁷. Debe recordarse que el fundamento de la punición de la participación reclama una efectiva contribución en la realización del injusto, con una aportación real

los supuestos más comunes de participación en el ámbito del fraude a la Seguridad Social, sin ánimo de explayarnos sobre la cuestión, más general, de participación en los delitos especiales, que excedería con creces del objeto inicialmente pretendido por este trabajo. En relación a esta cuestión, es de utilidad el artículo de: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “Autoría y participación en delito de defraudación tributaria”, en Bajo Fernández, M. (dir.), Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, pp. 71 y ss.

¹⁸⁵⁵ Vid. ampliamente sobre este particular: SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Ed. CEF, Madrid, 2007, pp. 355 y ss. Cfr. tb.: GÓMEZ VERDESOTO, M.: “La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, en *Quincena Fiscal*, nº 15, 1998, pp. 9 y ss.

¹⁸⁵⁶ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 586 – 587. Como señala este autor, en aquellos casos, quizá más infrecuentes, en los que el asesor o gestor es el encargado directo de la gestión en la cotización a la Seguridad Social, hasta el punto que el empresario desconoce la existencia misma del fraude, el problema puede quedar solucionado en sede del art. 31 CP., siempre que exista representación legal o voluntaria, como exige el precepto (vid. ampliamente, pp. 588 y ss.). Por su parte CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 256 – 257, y dado que a juicio de la autora el art. 307 CP. no constituye un delito especial, sino común, los gestores y asesores también podrán, en ciertos casos, responder a título de autores: “en los supuestos en que el empresario y el asesor se hallen en un plano de igualdad en la intervención en la conducta defraudatoria, en la relevancia de ambas aportaciones y en la planificación de las actuaciones nos encontraremos con un caso de coautoría”. De esta última opinión, también: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 68 (sobre la clasificación de la actuación de los gestores y asesores como inductores, cooperadores necesarios o cómplices, vid. ampliamente Mismo Autor, pp. 68 – 70).

¹⁸⁵⁷ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 595.

al hecho delictivo, por lo que allí donde el comportamiento del sujeto (*extraneus*) resulta al autor (*intraneus*) completamente indiferente para llevar a cabo el delito, dicha conducta no podrá ser considerada como *participación*¹⁸⁵⁸. No obstante, es posible que en determinados casos excepcionales pueda apreciarse una negociación o aceptación del incumplimiento de la obligación de cotizar por parte de los trabajadores, por ejemplo, a cambio de ciertos incrementos salariales o, en general, mejoras de sus condiciones laborales. Estos supuestos, en opinión de BRANDARIZ GARCÍA pueden converger en casos de participación delictiva (por ejemplo, por complicidad). O, como señala también este autor, puede ocurrir que, en la concreta modalidad del disfrute indebido de deducciones, los trabajadores contribuyan a simular ciertos presupuestos de hecho que dan lugar a dichas reducciones en la cotización, fingiendo, por ejemplo, edades o minusvalías, a cambio de determinadas contraprestaciones o mejoras laborales; estos supuestos también podrían calificarse como participación delictiva (verbigracia, y dependiendo de la trascendencia de su aportación, como cooperación necesaria)¹⁸⁵⁹.

Dejando apuntadas las líneas anteriores, a modo de ejemplo de supuestos de participación más comunes señalados por la doctrina para el delito de defraudación a la Seguridad Social, a continuación nos adentramos en el objeto que nos ocupa: determinar si el partícipe en el art. 307 CP. puede acceder también al levantamiento o anulación de pena por regularización y, en su caso, bajo qué criterios o requisitos.

2. La problemática de la participación en las causas de levantamiento o anulación de la pena. Carácter personal VS. carácter objetivo de la cláusula de regularización.

Muchas son las consecuencias dogmáticas que pueden derivarse del reconocimiento de la naturaleza de una cláusula como causa integrada en la punibilidad, ajena a la estructura del delito, tal y como ocurre con las causas de levantamiento de pena. Así, y por citar algún ejemplo, se discute el tratamiento que deba darse al error

¹⁸⁵⁸ Vid.: GIMBERNAT ORDEIG, E.: *Autor y cómplice en Derecho penal*, Ed. Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio, 1966, p. 209.

¹⁸⁵⁹ BRANDARIZ GARCÍA, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 596. Por su parte, CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 255, desde la consideración de este tipo penal como delito común, entiende que en ciertos supuestos podrá apreciarse también coautoría de los trabajadores con el empresario, dependiendo del grado de implicación de aquéllos. Vid. tb. en este último sentido: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 67.

sobre las mismas¹⁸⁶⁰. Por lo que se refiere a nuestro estudio, sin embargo, conviene centrar la discusión en materia de participación criminal y de posibilidad de acceso de los terceros partícipes a la anulación de pena en supuestos de regularización. Cuestión esta que no resulta en modo alguno clara, teniendo en cuenta que el precepto no ha recogido expresamente cuál deba ser el alcance subjetivo de la regularización, lo que propicia un claro estado de inseguridad jurídica respecto de esta cuestión¹⁸⁶¹.

La relación y diferencias entre el autor y los partícipes de un delito se rigen por el principio de accesoriedad¹⁸⁶². Abandonadas las tesis de la *accesoriedad mínima* (en que para responsabilizar al partícipe tan sólo se exige que el hecho llevado a cabo por el autor realice el tipo del delito), de la *accesoriedad máxima* (que requiere como presupuesto para la sanción del partícipe que el hecho del autor sea típico y antijurídico, y que además le sea imputable, esto es, que sea culpable), y, en un plano más destacable a los efectos de nuestro estudio, rechazada también la tesis de la *hiperaccesoriedad*¹⁸⁶³ (que exige que la conducta del autor sea típica, antijurídica, culpable y, además, punible), la teoría de la *accesoriedad limitada* se alza hoy como mayoritaria en nuestro sistema penal, exigiéndose con ella que el hecho del autor resulte típico y antijurídico

¹⁸⁶⁰ Por todos, vid.: MORENO – TORRES HERRERA, M. R.: *El error sobre la punibilidad*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pp. 73 y ss. Tradicionalmente se ha entendido que el error sobre una causa perteneciente a la punibilidad resulta irrelevante, al quedar éstas ubicadas fuera del tipo y la antijuridicidad (vid. v. gr.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 138 – 139). Sin embargo, no puede desconocerse la existencia de un cierto sector de la doctrina que entiende que el error sobre alguna cláusula ubicada en la punibilidad sí puede resultar relevante. Así por ejemplo, cabe destacar la postura mantenida por: BACIGALUPO, E.: “El error sobre las excusas absolutorias”, en *Cuadernos de Política Criminal*, año 1978, p. 11 (vid. ampliamente el desarrollo de esta idea en: BACIGALUPO, E.: *Delito y punibilidad*, Ed. Civitas, Madrid, 1983, pp.159 y ss.). Para el autor citado, debe partirse de una justificación de la pena apoyada en su utilidad social, postulándose la prevención general como intervención de la amenaza penal en la sociedad, para prevenir el delito, por lo que a su juicio la conciencia de la punibilidad debería ser necesariamente un presupuesto de la punibilidad: “resulta obvio que la amenaza penal desconocida no puede obrar sobre el autor potencial de forma intimidante”. Se refiere a esta línea interpretativa también: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, pp. 35 – 36.

¹⁸⁶¹ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 360.

¹⁸⁶² Vid.: GARCÍA DEL BLANCO, V.: *La coautoría en Derecho penal*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, p. 224; y LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: *Autoría y participación*, Ed. Akal, Madrid, 1996, pp. 115 y ss.

¹⁸⁶³ A favor de esta postura, en relación con la regularización en el delito fiscal, parecen pronunciarse: DE URBANO CASTRILLO / NAVARRO SANCHÍS, *La deuda fiscal... cit.*, pp. 275 – 276, para quienes “si no hay conducta punible no puede haber responsabilidad de terceros partícipes”. En semejante sentido, v. gr.: CUGAT MAURI / BAÑERES SANTOS, en Álvarez García (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda / Ventura Püschel (coords.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 825, entendiendo que la regularización excluye “la total punibilidad del hecho”, por lo que “nadie, ni el autor ni los partícipes, puede ser castigado puesto que el hecho ha dejado de ser punible”.

para poder responsabilizar penalmente al partícipe¹⁸⁶⁴. Pronto se aventura la problemática que gravita en torno a la participación en supuestos en que concurre una causa de levantamiento de pena: el autor, mediante la ejecución de un determinado comportamiento postdelictivo (véase, la regularización) se beneficia de la anulación de pena (anula la *punibilidad*), sin que con ello se afecte al carácter típico y antijurídico del hecho, que subsisten, por lo que, en principio, el partícipe se verá abocado a responder penalmente por la defraudación¹⁸⁶⁵.

Como apunta SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, el problema de participación en la regularización tiene como punto de partida el principio de accesoriedad limitada. De este modo, si la regularización afectase al “hecho”, esto es, a la defraudación, no cabría duda de que los partícipes se verían automáticamente beneficiados por esta figura. Lo que ocurre es que, como se analizó en el capítulo segundo de este trabajo, en estos supuestos nos encontramos ante delitos ya consumados; esto es, “la regularización presupone una defraudación consumada, ya pasada”, por lo que habrá de afirmarse la accesoriedad limitada de la participación, lo que *prima facie* conlleva sancionar a los partícipes en supuestos de regularización ejecutada por el autor de la defraudación¹⁸⁶⁶. O, en palabras de BACIGALUPO, “si se decide limitar la accesoriedad de tal modo que el hecho principal sólo sea típico y antijurídico, mientras que cada uno de los partícipes

¹⁸⁶⁴ Vid.: LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, *Autoría y participación*, cit., pp. 117 y ss; y GÓMEZ GONZÁLEZ, O. T.: *Participación criminal: análisis doctrinal y jurisprudencial*, Ed. Dykinson, Madrid, 2001, p. 134. Ampliamente, sobre las distintas teorías, cfr.: PEÑARANDA RAMOS, E.: *La participación en el delito y el principio de accesoriedad*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990. Es de utilidad también el estudio realizado por: ROBLES PLANAS, R.: *La participación en el delito: fundamento y límites*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2003.

¹⁸⁶⁵ Con apoyo en la teoría de la *accesoriedad limitada*, esto no ocurriría si se dota a la regularización de naturaleza jurídica de elemento negativo del tipo o causa de atipicidad, pues entonces no se habrá afirmado siquiera la tipicidad de la defraudación. También conduce a negar la responsabilidad penal del partícipe aquella teoría, capitaneada en España por QUERALT JIMÉNEZ, que atribuye a la regularización la naturaleza de causa de anulación o eliminación sobrevenida de la antijuridicidad, como tratamos en el Capítulo II de este trabajo (vid.: QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 58; El Mismo, *Derecho penal español, parte especial*, cit., p. 813; y El Mismo, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito... cit.*, p. 264). Misma teoría mantenía: ALONSO GALLO, J.: “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 34, 2013, pp. 15 y ss. Sin embargo, por las razones ya aducidas por nosotros en el citado capítulo, pensamos que la cláusula de regularización ostenta naturaleza de causa de levantamiento o anulación de pena. En palabras de BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 28, “teniendo en cuenta los criterios que rigen la materia de participación en el delito, cabe decir que los partícipes en él seguirán siendo punibles pese a que el autor regularice su situación”. De la misma opinión: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, p. 33.

¹⁸⁶⁶ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* p. 120.

concorre con su propia culpabilidad y punibilidad, no cabe duda que las excusas absolutorias tendrán un efecto individual”¹⁸⁶⁷.

Sin embargo, resulta obvio lo incoherente, o cuanto menos llamativo, de esta situación: mientras que el autor que regulariza quedará completamente exonerado de pena, el partícipe, que sólo accesoriamente ha contribuido al fraude, habrá de verse sancionado penalmente; de este modo se estaría tratando mejor a quien hace lo más que a quien hace lo menos (y bastante menos, dado que es un extraño al delito especial, como dijimos)¹⁸⁶⁸. O, haciendo uso de las ilustrativas palabras de LASCURAIN SÁNCHEZ, “sucederá que el empresario individual que defraudó [...] con la ayuda de su contable y que luego regularizó a tiempo su situación [...] con el consejo y la ayuda del mismo, quedará exento de pena y podrá utilizar su libertad para visitar en la cárcel a su infortunado colaborador”¹⁸⁶⁹. Sobre estas y otras consideraciones críticas volveremos más adelante.

Algún autor ha intentado salvar esta disfunción considerando que la cláusula de regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social (así como en sus homólogos delito fiscal y de fraude de subvenciones) posee naturaleza *objetiva*, y no *personal*: nos encontraríamos de este modo ante una causa de levantamiento de pena de tipo objetivo, cuyo efecto resultaría *ad rem* y no sólo *ad personam*, por lo que acreditada la existencia de una correcta regularización también los partícipes podrían invocar la anulación de pena¹⁸⁷⁰. De este modo, las causas de anulación de la pena de

¹⁸⁶⁷ BACIGALUPO, *Delito y punibilidad*, cit., p. 172.

¹⁸⁶⁸ Como señalan BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 95, es necesario indagar soluciones adecuadas para evitar “las injustas consecuencias materiales” a que puede conducir esta situación. También SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...* cit. p. 121, considera que de no extender la liberación de pena a los partícipes se produciría una contradicción valorativa. Considerando esta situación como una “paradoja”: CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 64.

¹⁸⁶⁹ LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal...* cit., p. 365.

¹⁸⁷⁰ En este sentido se pronuncian, v. gr.: CHAZARRA QUINTO, M. A.: “El tratamiento del comportamiento postdelictivo en el Código Penal español: especial referencia a la renuncia de pena ante delitos consumados”, en *Actualidad Penal*, nº 5, año 2003, pp. 166 – 167; La Misma, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 370; VALLE MUÑIZ, J. M.: “La criminalización del fraude a la Seguridad Social”, en VV. AA., *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996, pp. 207 – 208; BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 325; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 97 y ss.; COLINA RAMÍREZ, E. I.: *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico – dogmático del art. 305 Cp.*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010, p. 282; ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública...* cit., p. 640; CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal...*, cit., pp. 355 y 372; y SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.:

carácter objetivo ostentarían un cierto parentesco con las causas de justificación, extendiendo los efectos de la impunidad a todos los partícipes en el hecho, constituyendo una auténtica excepción a la tesis de la accesoriedad limitada¹⁸⁷¹. En esta línea entiende CHAZARRA QUINTO que “dada la naturaleza objetiva de la cláusula de exclusión de la punibilidad, los efectos del comportamiento postdelictivo han de extenderse a los partícipes con independencia de cual sea la actividad posterior a la consumación del delito que hayan realizado”¹⁸⁷².

En el sentido apuntado interpreta CHOCLÁN MONTALVO que la falta de necesidad de pena en supuestos de regularización deriva de un acto objetivo de reparación, en el que no es necesario un arrepentimiento personal del sujeto, por lo que una vez se ha reparado el perjuicio tampoco será necesaria la pena para el partícipe¹⁸⁷³. De especial interés resulta la postura mantenida por SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, quien considera que en la regularización opera un factor objetivo – formal que permite extraer importantes consecuencias en materia de participación. *Objetivo*, porque con la ejecución de dicho comportamiento se afecta a la relevancia penal del hecho, y no sólo a quien regularizó la situación ante la Seguridad Social, por lo que se derivan efectos para todos los que tomaron parte en dicho hecho. Y *formal*, porque requiere de una efectiva conducta del sujeto (al contrario, por ejemplo, de lo que ocurriría con la circunstancia de parentesco en determinados delitos no violentos de carácter patrimonial, que reviste un carácter material)¹⁸⁷⁴. Siguiendo la estela del autor últimamente citado, COLINA RAMÍREZ considera que esta causa de levantamiento de la pena no tiene naturaleza personal sino genérica: “la suerte que tengan los terceros partícipes depende de una conducta vicarial, dependiente a todos los efectos de lo que haga el sujeto principal”¹⁸⁷⁵.

“Una aportación al estudio de la punibilidad a propósito de la autodenuncia tras el fraude fiscal”, en *Revista de Derecho Penal*, nº 28, septiembre de 2009, pp. 27 – 28. Parecen también de esta opinión: CUGAT MAURI / BAÑERES SANTOS, en Álvarez García (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda / Ventura Püschel (coords.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 825. Vid. tb.: MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 309 – 310.

¹⁸⁷¹ BACIGALUPO, *Delito y punibilidad*, cit., pp. 172 – 173. También CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal...*, cit., p. 372 considera que estas causas objetivas se produce “un efecto análogo al de las causas de justificación”.

¹⁸⁷² CHAZARRA QUINTO, *El tratamiento del comportamiento postdelictivo en el Código Penal español*, cit., p. 167.

¹⁸⁷³ CHOCLÁN MONTALVO, *La aplicación práctica del delito fiscal...*, cit., p. 373.

¹⁸⁷⁴ Ampliamente, vid.: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *Una aportación al estudio de la punibilidad...* cit., pp. 25 y ss.

¹⁸⁷⁵ COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español...* cit., p. 282.

En suma, se niega por esta doctrina la categoría de causa de levantamiento de pena de carácter *personal*, como causa de anulación vinculada únicamente a la persona del autor, por la ejecución de un determinado comportamiento postdelictivo.

También en otros Ordenamientos se ha sostenido esta interpretación. En el caso italiano, por ejemplo, la mayor parte de la doctrina ha considerado que la naturaleza de la cláusula de regularización es completamente objetiva, por lo que cumplidos por el autor los requisitos para su aplicación, la anulación de pena se extiende por igual a todos los intervinientes en el fraude (a los partícipes)¹⁸⁷⁶.

En el transcurso de esta investigación hemos procurado ser cuidadosos a la hora de considerar a la regularización como causa de levantamiento *personal* u *objetiva* de pena, evitando hasta este momento pronunciarnos sobre dicho carácter. Pensamos que el análisis sobre esta cuestión encuentra una ubicación más acertada en este instante, a la hora de analizar la posibilidad de extensión de la anulación de pena por regularización a terceros partícipes en el delito, máxime al tener en cuenta que ya puede afirmarse una concreta fundamentación de la cláusula (aspecto analizado con detalle en el capítulo III).

La distinción del carácter personal u objetivo de una causa de anulación o levantamiento de pena dista de resultar en modo alguno clara. No existe en la actualidad un criterio único que permita dotar de uno u otro carácter a estas instituciones ubicadas en sede de punibilidad. Como señala BACIGALUPO, la doctrina alemana se ha limitado a hacer afirmaciones casuísticas sin que en ocasiones se alcance a comprender el por qué de las mismas o de su diferenciación. El autor, a pesar de reconocer la existencia de *excusas absolutorias objetivas*¹⁸⁷⁷, se muestra crítico con esta caracterización: “la teoría se enfrenta aquí no sólo con dificultades para determinar la categoría a la que pertenece cada eximente, sino que además, al crear excepciones, basadas en criterios poco claros, dentro de una categoría general carente de claridad, pone en tela de juicio el carácter científico de sus conclusiones. Además, de imponerse la idea de las excusas absolutorias objetivas, se demostraría la existencia de

¹⁸⁷⁶ Vid. en este sentido: MINGHELLI, *Appunti sul delitto di omesso versamento...* cit., pp. 436 y ss.; MUCCIARELLI, en VV. AA., *Sicurezza sociale...* cit., p. 30; y PADOVANI, en VV. AA. *Reati in materia di assicurazioni sociali*, cit., p. 341.

¹⁸⁷⁷ Vid.: BACIGALUPO, E.: “Entre la justificación y la exclusión de la culpabilidad”, en *La Ley*, nº 4, 1986, pp. 1201 y ss.

posibilidades de manipulación prácticamente infinitas dentro del sistema dogmático del delito”¹⁸⁷⁸.

Para GARCÍA PÉREZ no es posible ofrecer una respuesta unitaria a la cuestión sobre el carácter personal u objetivo de estas instituciones, debiendo seguirse un criterio flexible atendiendo al carácter particularizado de cada cláusula en concreto: “los elementos de la punibilidad pueden surtir efecto frente a todos los intervinientes o sólo frente a alguno en consonancia con la diversidad de factores y el diferente alcance de cada uno de ellos sobre la justificación social de la pena. Por ello, el carácter objetivo o personal depende de si el elemento de la punibilidad hace perder a la reacción penal su justificación de forma general o no. Por tanto, se habrá de averiguar caso por caso a partir de la incidencia general o limitada que cada factor muestre sobre la utilidad social de la pena”¹⁸⁷⁹.

A nuestro modo de ver, coincidiendo con la doctrina mayoritaria, consideramos que la regularización tiene un carácter personal que resulta indiscutible¹⁸⁸⁰. Esta

¹⁸⁷⁸ BACIGALUPO, *Delito y punibilidad*, cit., p. 173. Misma opinión: GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho Penal*, cit., pp. 89 – 90.

¹⁸⁷⁹ GARCÍA PÉREZ, *La punibilidad en el Derecho Penal*, cit., pp. 391 – 392.

¹⁸⁸⁰ En este sentido, entre otros: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 139 – 140; El Mismo, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 65; El Mismo, *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, cit., p. 693; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, cit., p. 296; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 143 – 144; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 714 y ss.; El Mismo, “La criminalización de las defraudaciones a la Seguridad Social en el ámbito del Derecho comparado: luces y sombras”, en *Anuario da Facultade de Dereito da Facultade da Coruña*, nº 8, año 2004, p. 187; PEDREIRA GONZÁLEZ, F. M.: “El perfeccionamiento de la tipicidad del fraude de subvenciones”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Álvarez García, F. J., Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A. (coords.): *La adecuación del Derecho Penal español al ordenamiento de la Unión Europea. La política criminal europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 611; GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 596; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 154; NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 111; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1476; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 228; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria...* cit., p. 307; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1080; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios...* cit., p. 451; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., pp. 134 y 136; SUÁREZ GONZÁLEZ, C.: en Rodríguez Mourullo, G. (dir.), Jorge Barreiro, A. (coord.), *VV. AA., Comentarios al Código Penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1997, p. 878; APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social...* cit., p. 57; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 87; SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares /

clasificación no atiende tanto a una cualidad o característica propia del sujeto: el hecho de otorgar a la regularización naturaleza *personal* implica reconocer que el efecto de la anulación de pena sólo abarca a aquél que realice efectivamente el comportamiento postdelictivo, es decir, a quien *regularice* su situación ante la Seguridad Social. De este modo, como advierte MENDES DE CARVALHO “los efectos benéficos afectarán únicamente a los que hayan con su comportamiento postdelictivo positivo y voluntario llevado a cabo la conducta capaz de exonerar la punibilidad delictiva o colaborado – directa o indirectamente– en este sentido”¹⁸⁸¹.

A pesar de que en ocasiones se ha destacado que la regularización presenta un acusado perfil objetivo, por ejemplo en el momento de normativizar la voluntariedad o espontaneidad en la ejecución de este comportamiento postdelictivo mediante las denominadas causas de bloqueo, ello no implica que esta disposición ostente un carácter objetivo que permita extender sus beneficiosos efectos a todos los intervinientes en la defraudación, con independencia de su inactividad¹⁸⁸²: se trata, en esencia, de causas personales de levantamiento de la pena que atienden a un comportamiento postdelictivo reparador por parte de un sujeto que lo ejecuta, lo que no comporta, ni debe comportar, una configuración de la cláusula en estos términos¹⁸⁸³.

A la hora de clasificar la regularización como causa *personal* u *objetiva* de levantamiento de pena no pueden desatenderse las razones que fundamentan esta institución. La regularización constituye un supuesto de especial reparación, que comparte, con matices, los fundamentos explicativos de la atenuante del art. 21,5º CP., apoyada, como defendimos, en consideraciones político – criminales y en los fines de la

Sánchez Tomás, *Derecho penal, parte especial III... cit.*, p. 124; SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez, (et. al), *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal, cit.*, p. 220; BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 27; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria, cit.*, p. 236; MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial, (18ª edición), cit.*, p. 1061; e IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 168. Por su parte MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 188 considera que el precepto ostenta naturaleza mixta, subjetiva y objetiva: “de un lado, tiene una naturaleza personal o subjetiva por cuanto que se limita el círculo de sujetos que pueden beneficiarse de la misma [...]; y de otro lado, tiene también una naturaleza objetiva y de conducta”.

¹⁸⁸¹ MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito, cit.*, p. 306.

¹⁸⁸² BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 144.

¹⁸⁸³ En estos términos: MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 1080.

pena: sólo una reparación prestada voluntariamente y realizada por el propio sujeto puede cumplir con el fundamento de esta institución, demostrando con ello una reducida necesidad de pena. Sólo el interviniente que realiza el comportamiento postdelictivo positivo de forma voluntaria puede beneficiarse de esta atenuante por reparación. Lo mismo ocurre en el caso del art. 307,3 CP., en que se exige del sujeto la ejecución de un comportamiento postdelictivo de signo reparador (identificado, a nuestro juicio, en la exigencia de un *completo reconocimiento de la deuda*), lo que acredita una reducida necesidad de pena en aquél, más no en el resto de sujetos que hubieran participado en el delito¹⁸⁸⁴. Como explica MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ “las razones de prevención general y especial que conducen a la liberación de pena en el sujeto que se ha autodelatado no se pueden proyectar sobre aquellos otros intervinientes en el hecho que no han decidido retornar a la legalidad”¹⁸⁸⁵. Se trata, por tanto, de una causa de anulación de pena de carácter *personal*, pues afecta al sujeto ejecutor del comportamiento postdelictivo sin que *a priori* alcance objetivamente a los restantes intervinientes en la defraudación¹⁸⁸⁶.

Además de esta razón apuntada (pensamos que primordial), algún autor ha querido también acudir a la dicción del precepto, que proclama el levantamiento de la pena para quien regulariza *su situación* (art. 307,1 *in fine*: “salvo que hubiere regularizado *su* situación ante la Seguridad Social...”). Según esta doctrina, el empleo del posesivo “su” dificultaría la comprensión de la cláusula como causa objetiva de anulación de la pena, pudiendo inferirse de esta expresión el carácter personal e intransferible de la regularización postdelictiva¹⁸⁸⁷.

¹⁸⁸⁴ Vid. en este sentido: FARALDO CABANA, P.: *Las causas de levantamiento de la pena*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 192.

¹⁸⁸⁵ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 139 – 140.

¹⁸⁸⁶ MENDES DE CARVALHO, *Punibilidad y delito*, cit., pp. 306 y ss.

¹⁸⁸⁷ SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez, (et. al), *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal*, cit., p. 220; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 147; El Mismo, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 65; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 144 (y nota al pie nº. 447); DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria...* cit., pp. 306 – 307; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 188; y El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social*, cit., p. 536. Vid. tb.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 596; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 154; BOIX REIG / MIRA

Desde el particular pensamiento de ROXIN, concibiendo la punibilidad como categoría que responde exclusivamente a finalidades de tipo extrapenal¹⁸⁸⁸, señala el autor que “la cuestión de si concurre una causa material o una causa personal de exclusión de la punibilidad, depende de si las razones extrapenales que dan lugar a la exención de pena, afectan también al partícipe”¹⁸⁸⁹. Como añade ROXIN en otra de sus investigaciones, la participación en estos supuestos resultará igualmente impune “en tanto las ponderaciones de intereses extra-jurídicopenales, que conducen a la exclusión de la pena del autor, sean también válidas para el partícipe”¹⁸⁹⁰. En relación a la regularización, parecen acoger esta teoría BOIX REIG / MIRA BENAVENT, para quienes la cláusula de regularización ostentaría un carácter objetivo atendido “el exclusivo interés de protección del Erario público que la sustenta”¹⁸⁹¹. En semejante sentido se pronuncia SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ quien considera que, dado que el motivo que lleva a no sancionar es el cumplimiento de deberes recaudatorios, cumpliéndose así extemporáneamente estas obligaciones, y la sanción del partícipe se basa en la accesoriedad o adhesión a ese deber, “la exención de éstos no afecta a una expectativa de orden tributario que justificara a pesar de todo mantener la pena”¹⁸⁹².

Más allá de que estas razones pudieran conducir a la anulación de pena de terceros partícipes si se mantiene una fundamentación de corte político – fiscal o recaudatoria (lo cual no deja de ser discutible), lo cierto es que, en coherencia con el fundamento primordial que a nuestro juicio explica esta institución, apoyado en consideraciones político – criminales y de menor necesidad de pena (combinadas con el principio de mínima intervención penal)¹⁸⁹³, no puede desconocerse el carácter personal

BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 93; y CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 362.

¹⁸⁸⁸ ROXIN, C.: *Derecho penal. Parte general, T. I, Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, traducción de la 2ª edición alemana y notas por Diego Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo, y Javier de Vicente Remesal, Ed. Thomsom – Civitas, Madrid, 2008, p. 977.

¹⁸⁸⁹ *Ibidem.*, p. 978.

¹⁸⁹⁰ ROXIN, C.: “Causas de justificación, causas de inculpabilidad y otras causas de exclusión de la pena”, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº 46, 1992, p. 193.

¹⁸⁹¹ BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 97.

¹⁸⁹² SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.* pp. 122 – 123. Añade el autor: “si existen motivos suficientes de naturaleza penal como para neutralizar la sanción, por razones de oportunidad en este caso, podría considerarse que desde el punto de vista del Derecho penal no hay motivo para mantener la sanción a los partícipes”.

¹⁸⁹³ Ampliamente, vid. *supra*, capítulo III.

de la regularización. Y ello porque, como ha señalado FARALDO CABANA, “las razones de prevención general y especial que conducen al levantamiento de la pena del sujeto que ha llevado a cabo el CPP (comportamiento postdelictivo positivo) no pueden proyectar sobre aquéllos otros intervinientes en el hecho que no han decidido retornar a la legalidad”¹⁸⁹⁴, razones por las cuales la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social posee una naturaleza *personal*.

Partiendo, por tanto, de la consideración de la regularización como *causa de levantamiento personal de la pena*, es momento de entrar a analizar (1º) si el partícipe en la defraudación a la Seguridad Social debe también poder acceder a la anulación de pena en supuestos de regularización, y (2º), en caso de que la anterior respuesta resulte afirmativa, cómo puede acceder el partícipe a dicho levantamiento de la pena.

3. La anulación de pena a los partícipes en supuestos de regularización: dos niveles de análisis.

3.1. ¿Debe tener el partícipe la posibilidad de acceso al levantamiento de pena en supuestos de regularización?

De todo lo expuesto hasta este momento, el punto de partida puede situarse en la idea de no – acceso de los partícipes al levantamiento o anulación de pena por regularización¹⁸⁹⁵. Sin embargo, esta es sólo una conclusión primaria y provisional, acreedora de un análisis en mayor profundidad. En primer lugar, debemos preguntarnos si el partícipe *debería poder* acceder al levantamiento de pena en supuestos de regularización para, en segundo término, y siempre que la anterior respuesta sea afirmativa, proceder a indagar las posibles soluciones para que dicho efecto pueda producirse. En este apartado nos centraremos en la primera de estas cuestiones.

Ya desde el primer momento resulta cuanto menos llamativo que el autor de la defraudación pueda acceder al levantamiento de pena por regularización, más no así el partícipe que tan sólo ha contribuido accesoriamente al delito. Es comprensible, por

¹⁸⁹⁴ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 192.

¹⁸⁹⁵ Como señala LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, p. 363, “la primera interpretación de los preceptos aplicables parece conducir a la negación de que el partícipe pueda evitar la punición por su comportamiento típico de participación realizado antijurídica y culpablemente”.

tanto, que la doctrina, prácticamente de forma unánime, venga reclamando algún tipo de solución ante estos casos¹⁸⁹⁶. Para un sector, sin embargo, ciertos argumentos pondrían de manifiesto la imposibilidad de que los terceros partícipes pudieran acceder al levantamiento de pena en supuestos de regularización. Estos autores argumentan motivos diversos para sostener su argumentación, que a continuación se ordenan de forma esquemática:

Por un lado, se acude a la dicción gramatical de la norma, que en el art. 307,1 CP. permite al sujeto regularizar “su” situación (*su* propia situación), lo que según estos autores sólo hace posible el levantamiento o anulación de pena al autor de la defraudación cuando procede a regularizar, más no a los partícipes que no son obligados al cumplimiento del deber de cotización¹⁸⁹⁷. Con el empleo del posesivo “su” el legislador estaría expresando de forma inequívoca que sólo el sujeto obligado (el autor)

¹⁸⁹⁶ Vid. por todos: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 149 – 150.

¹⁸⁹⁷ En este sentido, v. gr.: APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 57; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 93; MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 187 – 188, y 207 y ss.; El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social, cit.*, p. 536; LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, pp. 363 – 364; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., MERINO JARA, I.: “La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XLV, nº 236, abril – junio, 1995, p. 361; SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho penal, parte especial III... cit.*, p. 124; ESCOBAR JIMÉNEZ, R.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 del Código Penal)”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 281, año VII, febrero de 1997, p. 5; BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 29 – 30; El Mismo: “Delito de defraudación tributaria y responsabilidad penal en el ámbito bancario”, en Morales Prats, F., Quintero Olivares, G. (coords.): *El nuevo derecho penal español. Estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2001, p. 1005; PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 228 – 229; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 169; y MUÑOZ CONDE, *Derecho Penal, parte especial, (18ª edición), cit.*, p. 1062. En la misma dirección parece apuntar tb.: MORILLO MÉNDEZ, A.: *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*. Ed. CISS Praxis, Valencia, 2000, p. 313. Se pronuncian sobre este argumento, si bien críticamente: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 595; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 154; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, pp. 306 y ss.; QUERALT JIMÉNES, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, pp. 54 y ss.; COLINA RAMÍREZ, E. I.: *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico – dogmático del art. 305 Cp.*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010, p. 280; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social, cit.*, p. 362; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 147; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria, cit.*, p. 235; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 236; y CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 64.

es quien puede proceder a regularizar y, en consecuencia, levantar la pena por el delito de defraudación cometido¹⁸⁹⁸. En esta dirección señala MARTÍNEZ LUCAS que la regularización “proclama la exención de la responsabilidad penal a favor únicamente del que regularice su situación ante la Seguridad Social, lo que debemos entender como un *numerus clausus* y que, por tanto, no cabe extender su aplicación a personas distintas ni a supuestos diversos de los contemplados en el precepto. En consecuencia, las demás personas que hayan podido intervenir en el delito de defraudación a la Seguridad Social (como, por ejemplo, los partícipes) no quedan exentos de responsabilidad penal”¹⁸⁹⁹. Para este sector, por tanto, la literalidad de la norma constituye una razón poderosa que no cabe pasar por alto cuando se analiza la posibilidad de acceso de terceros partícipes a la anulación de pena en supuestos de regularización¹⁹⁰⁰. Para MARTÍNEZ LUCAS, además, la interpretación que está siendo explicada queda reforzada por el ámbito de extensión objetiva de los efectos de la regularización, en que se anula la pena por los posibles delitos contables o falsedades de carácter instrumental (ya analizados *supra*), señalándose en el último apartado del art. 307,3 CP. que con la ejecución de este comportamiento postdelictivo se impedirá que a *dicho sujeto* se le persiga por los delitos señalados, lo que generaría nuevas dudas (cuanto menos) en relación con la extensión de la impunidad a terceros ajenos al autor de la defraudación¹⁹⁰¹.

Por otro lado, algunos autores¹⁹⁰² acuden a la Exposición de Motivos de la LO. 6/1995 en que se afirmaba que la figura de la regularización se configuraba con la

¹⁸⁹⁸ APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 57. En el mismo sentido: PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 229. En el mismo sentido alertaba la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, señalando que “de una simple lectura parece ingerirse que el legislador ha querido que no se extienda el beneficio de la regularización a los terceros partícipes en el delito”.

¹⁸⁹⁹ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 187 – 188. En los mismos términos se pronunció el autor en: *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social, cit.*, p. 536.

¹⁹⁰⁰ En palabras de MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 208, “la literalidad de la ley limita el círculo no sólo de los sujetos que pueden regularizar sino también de los que pueden beneficiarse de la regularización ya efectuada”.

¹⁹⁰¹ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 209. En el mismo sentido, vid.: MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios... cit.*, p. 452. Críticamente: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 147.

¹⁹⁰² En este sentido, v. gr.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 188; El Mismo, *Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social, cit.*, p. 536; LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, p. 364; BLANCO

pretensión de “salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes”, añadiendo además que “por lo que respecta a cuantas otras personas puedan resultar responsables de los delitos se aplicarán las normas generales del Código Penal”¹⁹⁰³. Como explica BLANCO CORDERO, a pesar de que no se encuentre un pronunciamiento claro y rotundo por parte del legislador, parece que el mismo se está refiriendo a las reglas propias de la participación y su accesoriedad¹⁹⁰⁴. Dichas normas son, por tanto, las de la accesoriedad limitada de la participación, que determinan la responsabilidad de los partícipes a pesar de la exención de pena del autor¹⁹⁰⁵. Y con apoyo en las reglas de esa accesoriedad, como bien advierte LASCURAIN SÁNCHEZ, “el hecho de que su regularización tempestiva excuse al autor del delito de defraudación [...] no obsta para que sí se pene al partícipe, pues se mantiene íntegro el vínculo del comportamiento del partícipe con el comportamiento del autor que justifica la imputación penal a título de participación”¹⁹⁰⁶. De este modo, los antecedentes normativos (identificados en la Exposición de Motivos de la Ley de 1995 señalada), y su referencia a las reglas de la accesoriedad limitada de la participación, avalarían también la idea de que los partícipes no deben poder acceder al levantamiento de pena

CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 28; y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO / MERINO JARA, *La regularización tributaria en la reforma de los delitos... cit.*, p. 360. Recogen también este argumento, si bien desde una perspectiva crítica: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 362; DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 307; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 147; GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 596; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 154; y CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 64. También de forma crítica señala MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1081 que “‘prima facie’ no es fácil encontrar argumentos explícitos a favor de que el levantamiento de pena pueda extenderse al partícipe. Antes al contrario, parece que la citada Exposición de Motivos está apelando, implícitamente, a las razones preventivo generales y especiales, que determinarían la limitación del ámbito de proyección de la excusa absolutoria ‘ex post factum’ al contribuyente directamente concernido por el acto regularizador”.

¹⁹⁰³ Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social; BOE nº. 155, de 30 de junio de 1995.

¹⁹⁰⁴ BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 28.

¹⁹⁰⁵ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 149.

¹⁹⁰⁶ LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, p. 364.

en supuestos de regularización, quedando este efecto limitado al autor o autores que procedan a regularizar personalmente su situación ante la Seguridad Social¹⁹⁰⁷.

Se aduce también por este sector que los límites temporales establecidos en la cláusula de regularización carecerían de sentido alguno en el caso de los partícipes, ya que éstos no pueden ser objeto de notificación de las actuaciones de inspección (como reza la primera de las causas de bloqueo) por lo que además, de admitirse el levantamiento de pena también para los partícipes, éstos podrían regularizar válidamente *sine die*¹⁹⁰⁸. En palabras de MARTÍNEZ LUCAS, la causa de bloqueo administrativa sólo puede predicarse del sujeto obligado frente a la Seguridad Social “pero en ningún caso respecto de un partícipe no obligado toda vez que ni la Inspección de Trabajo y Seguridad Social ni la TGSS. pueden comunicar acto administrativo alguno de liquidación de cuotas y conceptos de recaudación conjunta, con lo que en buena lógica deberíamos admitir que el partícipe pueda regularizar la situación *sine die*, a diferencia del sujeto obligado que tendría limitada temporalmente la regularización, lo que resulta absurdo”¹⁹⁰⁹. A ello añade BLANCO CORDERO que difícilmente el partícipe podrá realizar una *regularización* en sentido estricto, pues el partícipe no se autodenuncia en ningún caso, ni es la persona facultada para proceder a la presentación de una declaración voluntaria tras la defraudación¹⁹¹⁰.

A todo lo anterior se le acompaña del ya aludido carácter personal de la cláusula objeto de estudio, y el interrogante acerca de cómo los partícipes podrían regularizar su situación, caso de asumirse previamente que deben poder acceder a la anulación de pena en supuestos de regularización¹⁹¹¹.

¹⁹⁰⁷ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 188.

¹⁹⁰⁸ En este sentido, v. gr.: MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 188;

¹⁹⁰⁹ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 188.

¹⁹¹⁰ BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 29 – 30.

¹⁹¹¹ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, p. 209; SÁNCHEZ TOMÁS, en Rodríguez Ramos / Cobos Gómez de Linares / Sánchez Tomás, *Derecho penal, parte especial III... cit.*, p. 124; y APARICIO PÉREZ, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social... cit.*, p. 57. Vid. tb.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 148. Sin embargo, como adelantamos al inicio de este apartado, el problema relativo a cuál sea la fórmula de acceso del partícipe al levantamiento o anulación de pena en supuestos de regularización es un problema diferente al que está siendo ahora tratado, que se circunscribe a responder a la cuestión de si los terceros partícipes *deben poder* acceder al levantamiento

En consecuencia, según los argumentos expuestos los partícipes tendrían vedada toda posibilidad de acceso al levantamiento de pena en supuestos de regularización. A juicio de estos autores, la única solución subsistente para paliar esta “perversa situación” sería, exclusivamente, el recurso a figuras generales de comportamiento postdelictivo, como son el desistimiento voluntario o la atenuante de reparación del daño¹⁹¹².

A nuestro modo de ver, sin embargo, los resultados a los que conduce la línea de investigación expuesta distan mucho de ser satisfactorios ya desde la propia perspectiva axiológica que informa nuestro Código Penal¹⁹¹³. Pensamos que teniendo en cuenta un conjunto de poderosas razones, que en seguida apuntaremos, la respuesta al primer interrogante expuesto debe ser afirmativa: el partícipe, al igual que ocurre con el autor, también *debe poder acceder* al levantamiento de la pena en supuestos de regularización.

En primer lugar, ante las argumentaciones mantenidas por los sectores contrarios, cabe oponer un razonamiento que apele a la justicia material¹⁹¹⁴: no resulta *justo* por *desproporcionado* y por falta de *equidad* que mientras el principal (el autor) pueda eliminar la pena por el delito de defraudación cometido, el accesorio (el partícipe) resulte penado siempre y en todo caso. Máxime si tenemos en cuenta que cuando el autor de la defraudación procede a regularizar su situación la norma ya ha alcanzado sus *finalidades* (pues como dijimos en el capítulo III de este trabajo, se ha cumplido la finalidad recaudatoria). Pero más allá de que se alcancen estas finalidades, tampoco parece coherente una solución distinta atendiendo al *fundamento* de la causa de levantamiento de la pena: desde la óptica de la compensación del desvalor del hecho y de la importante disminución de las necesidades preventivas de sanción que dimanen de la regularización no parece lógico que el autor, que realiza el delito, pueda reparar mediante la regularización beneficiándose de los efectos derivados de aquélla, mientras que al partícipe le queda vedada dicha posibilidad, aún sólo habiendo contribuido de

de pena en estos supuestos (*cómo* se pueda acceder a este efecto constituye una cuestión diferente, que trataremos en páginas posteriores).

¹⁹¹² MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 209 – 210.

¹⁹¹³ En estos términos: LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, pp. 364 – 365.

¹⁹¹⁴ MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 1080. En el mismo sentido, v. gr.: DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 307.

manera accesoria a la defraudación. Esta situación, cuanto menos, resulta inconcebible desde el punto de vista políticocriminal, suponiendo una auténtica injusticia material¹⁹¹⁵. Como acertadamente se cuestiona DE LA MATA BARRANCO “¿qué razón justifica la sanción del partícipe en el incumplimiento de una obligación personal del autor, pero no su exención cuando participa en su cumplimiento?”¹⁹¹⁶. O, como expresa SÁNCHEZ PEDROCHE “¿por qué se podría participar en la comisión del hecho delictivo en tanto que no resultaría posible beneficiarse de la excusa absolutoria?”¹⁹¹⁷.

Pensamos que un evidente argumento *a fortiori* debe avalar la interpretación aquí mantenida, en el sentido de admitir que los partícipes puedan acceder también al

¹⁹¹⁵ Vid.: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 361 – 362; NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 111; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 1080 – 1081; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 154; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 176 y ss.; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 110; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 148; GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 597 – 598; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 155 – 156; ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública... cit.*, p. 639; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1477; QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, pp. 223 – 224; LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, p. 365; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios... cit.*, p. 452; SUÁREZ GONZÁLEZ, en Rodríguez Mourullo (dir.), Jorge Barreiro, (coord.), *Comentarios al Código Penal*, cit., pp. 878 – 879; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal... cit.*, p. 121; CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 64; El Mismo, *Efectos penales de la regularización tributaria... cit.*, p. 200; SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, cit., pp. 360 y ss.; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancr Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 235; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., pp. 136 – 137; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 176; FENELLÓS PUIGSERVER, *El concepto de regularización tributaria... cit.*, p. 236; CALDERÓN CEREZO, A., CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *Manual de Derecho Penal I, parte general. Adaptado al programa de las pruebas selectivas para ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal*, Ed. Deusto, Madrid, 2005, pp. 332 – 333; DE JUAN I CASADEVALL, J., GARCÍA LLAMAS, M. C.: “Artículos 305 – 310: Delitos contra la Hacienda Pública”, en Escudero Moratalla, J. F., Frigola Vallina, J. Ganzenmüller Roig, C. et. al., *Delitos societarios, de la receptación, y contra la Hacienda Pública*, Ed. Bosch, p. 353; BOIX REIG, en VV. AA., *Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal*, cit., p. Barcelona, 1998, p. 353; 281; y COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español... cit.*, p. 282.

¹⁹¹⁶ DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 308. En idénticos términos: RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 151.

¹⁹¹⁷ SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, cit., p. 360.

levantamiento o anulación de pena¹⁹¹⁸. De sostenerse una interpretación contraria resultaría por de pronto que se estaría tratando mejor a quien hace lo más (el autor) que a quien hace lo menos (el partícipe)¹⁹¹⁹. O, en palabras de PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA “las conductas menos graves atendiendo a la lesión del bien jurídico, que son las del partícipe no obligado, se van a sancionar mientras que quedarán impunes las más graves que son las del autor obligado a cotizar, siempre que, evidentemente, sea él quien realiza la conducta positiva rectificadora”¹⁹²⁰. Siendo esto así, conviene traer a colación las palabras de ARIAS SENSO cuando señala que “repugna la idea de que, por un mismo hecho, pueda penarse a quien sólo tiene una participación accesorio y quede exento de pena el responsable principal”¹⁹²¹.

No basta con detenerse en el estudio de las categorías dogmáticas tradicionales o la teoría de la accesoriedad limitada de la participación, debiendo indagarse más allá cuando aquéllas producen resultados insatisfactorios desde la óptica de la justicia material: no es coherente ni materialmente justo que el defraudador, que desde el principio ostentó el dominio del hecho, resulte liberado de pena, mientras que quien desempeñó un papel meramente auxiliar continúe dentro de la órbita de la sanción penal¹⁹²².

Ni siquiera desde la óptica de la exégesis fiscalista de la regularización resulta aconsejable privar al partícipe de la posibilidad de anulación de pena, pues desde esta teoría aparece todavía como más funcional la idea de ampliar el círculo de posibles sujetos regularizadores, en aras a intensificar el incentivo de afloramiento de las

¹⁹¹⁸ MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1081; COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español...* cit., p. 281; SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, cit., p. 360; y BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 153 – 154.

¹⁹¹⁹ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 149; y LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal...* cit., p. 365. Como añade el último autor citado “no sólo repugna a la equidad este tipo de situaciones, sino que produce la impresión de torpeza la regulación que les daría pie, pues si lo que se quiere es promover la reparación de las arcas de la Hacienda alentando la autodenuncia espontánea y el pago de la deuda defraudada con la oferta del perdón penal, no parece lógico limitar esta promoción del pago debido a los que no pagaron, con exclusión de los que indujeron o ayudaron a la defraudación y que pueden ser ahora tan útiles y necesarios para la regularización como lo fueron para la elusión fiscal”.

¹⁹²⁰ PÉREZ MANZANO / MERCADER UGUINA, en Cobo del Rosal (dir.), Bajo Fernández (coord.), *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 228.

¹⁹²¹ ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública...* cit., p. 639.

¹⁹²² MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios...* cit., p. 452.

defraudaciones a la Seguridad Social¹⁹²³. Los partícipes pueden ser ahora tan útiles y necesarios para la regularización como lo fueron anteriormente para cometer la defraudación¹⁹²⁴. Y, en todo caso, como bien señala SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, una vez el legislador ha dado el paso y ha decidido primar el cumplimiento voluntario o espontáneo tras la defraudación, no tiene coherencia interna la restricción de la exención únicamente a los obligados pero no así a los partícipes¹⁹²⁵.

En segundo lugar, tampoco el recurso a la literalidad del precepto resulta a nuestro modo de ver insalvable, en el concreto punto en que el art. 307,1 CP. *in fine* sanciona al defraudador salvo que hubiese regularizado “su” situación. Sin desconocer la importancia del texto analizado, así como la probable *voluntas legislatoris* que subyace tras el citado precepto¹⁹²⁶, pensamos que existen ciertas razones que permiten seguir respondiendo afirmativamente a la pregunta que nos planteamos en este epígrafe.

A diferencia de lo que ocurre en otros preceptos que se encuentran relacionados con la *punibilidad* de un hecho delictivo, la norma del art. 307,3 CP. no excluye de manera expresa la extensión del efecto de la no – punibilidad a los partícipes (como ocurre, por el contrario y a título de ejemplo, en el art. 268,2 CP., que excluye de responsabilidad penal a ciertos sujetos por razón del parentesco en determinados delitos patrimoniales no violentos, señalando de forma expresa que “esta disposición no es aplicable a los extraños que participaren en el delito”). Por tanto: cuando el Código Penal ha querido excluir a los partícipes del efecto desplazador de pena (exclusión o

¹⁹²³ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 597; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 155; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 153; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 717; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 110; y MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 149.

¹⁹²⁴ LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal...* cit., p. 365.

¹⁹²⁵ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., p. 121.

¹⁹²⁶ Como explica BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 151 (y nota al pie nº 468), las referencias textuales y el rechazo de las enmiendas que permitían la extensión expresa a terceros partícipes “evidencian que seguramente el legislador sólo se planteó el supuesto de la regularización llevada a cabo por el propio obligado”. Misma opinión mantuvo el autor en: *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 716. Recogen este pensamiento tb.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 596; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 155; y MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1081.

anulación) lo ha hecho constar expresamente. Y esto no ocurre en el supuesto de la regularización¹⁹²⁷. También la Fiscalía General del Estado mantiene este argumento sistemático, si bien matizando, a nuestro juicio de forma acertada, que los supuestos contemplados en los artículos 268 y el del 307,3 son en cierto sentido diferentes: el primero es causa de *exclusión* de pena mientras que el segundo es causa de *levantamiento* o *anulación* de la sanción penal; lo cual, sin embargo, no obsta a reconocer la diferencia en cuanto al pronunciamiento sobre qué deba ocurrir con los terceros partícipes¹⁹²⁸. Incluso algún autor ha querido ir más allá afirmando que la ausencia de mención expresa en el texto de la ley a lo que deba ocurrir con los posibles partícipes implica que la interpretación que aboga por la no – extensión del efecto anulador de pena a terceros sujetos supone un auténtico ejercicio de analogía proscrita *in malam partem*¹⁹²⁹. En este sentido CHAZARRA QUINTO, parafraseando la argumentación del Tribunal Supremo contenida en su Auto de 22 de diciembre de 1995, ha señalado que “toda restricción de una eximente que vaya más allá del sentido del texto importa correlativamente una complicación de la punibilidad legalmente prevista, que la doctrina moderna ha reconocido mayoritariamente como contraria a la prohibición de la analogía”¹⁹³⁰.

¹⁹²⁷ Vid.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 597; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 155; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 363; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 151 – 152; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 716; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 109; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 177; SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., p. 119 (nota al pie nº. 248); CALDERÓN CEREZO / CHOCLÁN MONTALVO, *Manual de Derecho Penal I, parte general...* cit., p. 333; CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 64; El Mismo, *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 200; y VALLE MUÑIZ, en VV. AA., *La criminalización del fraude a la Seguridad Social*, cit., p. 207.

¹⁹²⁸ Cfr.: Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal. En este sentido advierten también: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 597; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 155; y BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 109.

¹⁹²⁹ De esta opinión, v. gr.: CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 363. En el mismo sentido: MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal*, cit., p. 136.

¹⁹³⁰ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 364.

Por todo ello, como explica BRANDARIZ GARCÍA, el empleo del posesivo “su” en la figura de la regularización no es un inconveniente: más bien la solución dependerá del sentido, débil o fuerte, que se le quiera dar a este término, en atención a otras muchas razones (que están siendo puestas de manifiesto en este apartado)¹⁹³¹. Y el sentido de este vocablo no puede desprenderse de la realidad ni de la justicia material que debe inspirar nuestro Derecho penal. Por ilustradoras, compartimos aquí las palabras de QUERALT JIMÉNEZ cuando señala que “no se puede interpretar literalmente la dicción legal y limitarla al obligado [...]; y no se puede por el hecho de que muchas de las conductas tendentes al fraude [...] habrán tenido como partícipes decisivos [...] a terceras personas sin ninguna relación [...] con el caso. Y esta indudable y evidente conexión el legislador la ha debido de tener presente. Y si no la ha tenido, está presente de cualquier modo y ello es impecinable, por lo que no puede ser pasado por alto”¹⁹³². También la Fiscalía General del Estado ha considerado que debe ahondarse más allá de la expresión del texto, con objeto de evitar el no – acceso de los partícipes a la anulación de pena por regularización: “el tenor literal de los citados preceptos [artículos 305,4; 307,3; y 308,4 CP.] no puede llevar a tal entendimiento. Cuando el Código emplea la expresiones ‘el que’, ‘dicho sujeto’ o alguna otra similar, en algún precepto, eso no excluye la posible participación de terceros en el hecho, lo que obliga a resolver sobre la comunicabilidad de los elementos del tipo a éstos”; y si ello no excluye la participación, tampoco debe poder excluir el acceso al levantamiento de pena por regularización¹⁹³³.

Tampoco el hecho de que el actual art. 307,3 CP. restrinja la ejecución del comportamiento postdelictivo al “obligado” frente a la Seguridad Social constituye un muro insuperable para la interpretación que defendemos: efectivamente sólo al *obligado* como autor de la defraudación está llamado después a reconocer y pagar la deuda, pero ello no es óbice para seguir manteniendo que el partícipe deba poder acceder al levantamiento de pena (lo será en todo caso a la hora de establecer el concreto

¹⁹³¹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 153.

¹⁹³² QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 224.

¹⁹³³ Cfr.: Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal.

mecanismo o fórmula por la que deba acceder a dicha anulación, pero eso es una cuestión distinta, que abordaremos más adelante)¹⁹³⁴.

Y en tercer lugar, todavía pueden aducirse dos razones de peso que conducen a admitir que el partícipe deba poder acceder al levantamiento de la pena. Por un lado, porque la propia normativa de cotización a la Seguridad Social permite la satisfacción de la obligación por parte de terceros¹⁹³⁵, tal y como señala el art. 17 RGR.¹⁹³⁶. Y por otro lado, porque de no admitirse la posibilidad de exención de pena por regularización a los partícipes se estaría imponiendo al autor que regulariza la obligación de denunciar a los restantes intervinientes en el hecho delictivo, como un requisito *extra* añadido a los expresamente requeridos por el art. 307,3 CP. (esto es: reconocimiento y pago de la deuda), quedando de este modo los partícipes abocados indefectiblemente a la sanción penal¹⁹³⁷. Y, tal y como recuerda GÓMEZ PAVÓN, para el autor no existe, ni se exige, un hipotético deber de denuncia respecto de los terceros intervinientes en la defraudación¹⁹³⁸.

En suma, desde una exégesis coherente desde la óptica de la justicia material, teleológicamente orientada y sistemáticamente acertada, no cabe sino concluir que también los terceros partícipes deben poder verse beneficiados del efecto de anulación

¹⁹³⁴ En este sentido, vid.: MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ / PUENTE ABA (coord.), *Derecho penal económico y de la empresa*, cit., pp. 296 – 297.

¹⁹³⁵ Vid.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 597; La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., pp. 155 – 156.

¹⁹³⁶ Así señala el art. 17 RGR.: “están legitimados para el pago de las deudas a la Seguridad Social objeto de la gestión recaudatoria los sujetos responsables del pago de aquéllas, los administradores de bienes o negocios intervenidos o administrados judicialmente y, en general, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el responsable del pago. En ningún caso, el tercero que pague la deuda estará legitimado para el ejercicio, ante la Administración de la Seguridad Social, de los derechos que correspondan al responsable del pago, sin perjuicio de las acciones de repetición que sean procedentes según el derecho privado”.

¹⁹³⁷ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., p. 121 (y nota al pie nº. 255); BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 154 – 155; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria...* cit., p. 172; y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., p. 88. En el mismo sentido: LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal...* cit., p. 365.

¹⁹³⁸ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 597; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 156.

de pena en supuestos de regularización¹⁹³⁹. Cómo deba producirse ese acceso al levantamiento de la pena es una cuestión diferente, a la que dedicamos las siguientes páginas de esta investigación.

3.2. ¿Cómo puede acceder el partícipe al levantamiento de pena tras la defraudación? Estudio de las fórmulas patrocinadas doctrinalmente.

Como se ha podido comprobar, el primer nivel de análisis, relativo a la cuestión de si también los partícipes deben poder acceder al levantamiento de pena por regularización, no genera una discusión de gran calado, entendiéndose mayoritariamente que la respuesta a este interrogante debe ser afirmativa. No ocurre lo mismo, sin embargo, con el segundo nivel de discusión, donde cobra mayor trascendencia la cuestión relativa a las concretas condiciones en las que el partícipe podría alcanzar el levantamiento o anulación de pena en supuestos de regularización postdelictiva (esto es: *cómo* se accede por el partícipe a dicho levantamiento de pena)¹⁹⁴⁰.

Desde luego, la mejor solución sería que desde la propia Ley se hiciese extensible el efecto anulador de pena a los partícipes, señalándose en aquélla las condiciones necesarias para el levantamiento de la sanción penal, o bien limitándose a afirmar este efecto automático, solventándose de ese modo esta inexplicable laguna legal¹⁹⁴¹. Hubiera sido deseable que el legislador aprovechara la última reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, operada por LO. 7/2012, de 27

¹⁹³⁹ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 111.

¹⁹⁴⁰ BRANDÁRIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 111.

¹⁹⁴¹ De esta opinión, entre otros: IGLESIAS RÍO, M. A.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 830 – 831; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 93; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 362 – 363; NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 111; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 147 – 148; y SUÁREZ GONZÁLEZ, en Rodríguez Mourullo (dir.), Jorge Barreiro, (coord.), *Comentarios al Código Penal*, cit., p. 878.

de diciembre, para solucionar este problema; lamentablemente, no ha sido así¹⁹⁴². No obstante, como bien ha señalado la doctrina, a pesar de esta situación de olvido o laguna (consciente o no) del legislador penal, desde criterios ya aducidos de justicia material se entiende que dicho vacío debe ser colmado¹⁹⁴³.

Es momento, pues, de entrar a valorar las distintas fórmulas patrocinadas por la doctrina para resolver la cuestión relativa a *cómo* pueden acceder al levantamiento o anulación de pena por regularización los partícipes en el delito de defraudación a la Seguridad Social.

3.2.1. Aplicación automática del efecto de anulación de pena: la teoría de la automaticidad.

Un primer grupo de autores mantiene que es suficiente con comprobar que el autor de la defraudación haya regularizado su situación para que el partícipe quede automáticamente liberado de pena, sin que se haga necesario constatar ulteriores conductas de estos últimos dado que, con apoyo en lo dispuesto en la propia norma (que exige que el sujeto defraudador regularice *su* situación), a los terceros ajenos al autor les

¹⁹⁴² Debe apuntarse, sin embargo, que la mencionada Ley sí tuvo a bien introducir una cláusula referida a los partícipes en supuestos de reconocimiento judicial de la defraudación con satisfacción de deuda por parte del autor. En este sentido puede leerse en el art. 307,5 CP. lo siguiente: “los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado frente a la Seguridad Social o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, satisfaga la deuda con la Seguridad Social y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del deudor a la Seguridad Social o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado frente a la Seguridad Social o de otros responsables del delito”. Debe señalarse, sin embargo, que el supuesto regulado en el art. 307,5 CP. dista de ser semejante a la regularización del art. 307,3 CP., pues se mueve más bien en un plano de colaboración con la justicia (y, por supuesto, satisfacción de intereses recaudatorios o fiscales), más no en términos de reparación voluntaria y de necesidad de pena, además de no poder afirmarse de dicho precepto que constituya una causa de levantamiento o anulación de pena (que, en todo caso, sería meramente parcial). Por las diferencias entre estos preceptos, pensamos que el citado art. 307,5 CP. no puede coadyuvar a solucionar el problema que nos estamos planteando en este apartado.

¹⁹⁴³ DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 307; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 93; y NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social, cit.*, p. 111.

estaría vedada toda posibilidad de regularizar (posibilidad que quedaría restringida en exclusiva al autor del delito)¹⁹⁴⁴.

En este sentido explica ARIAS SENSO que la causa de levantamiento de la pena debe hacerse automáticamente extensible a terceros, hayan o no colaborado de alguna forma en la regularización, pues “al partícipe nada le queda por hacer, al no estar la regularización en su mano, sino en la del deudor”. Según entiende este autor, no resultaría coherente hacer depender la aplicación de la pena de si el defraudador ha tenido en cuenta a los partícipes a la hora de regularizar, solicitándoles, o no, algún tipo de colaboración en dicho comportamiento postdelictivo¹⁹⁴⁵.

También BOIX REIG / MIRA BENAVENT consideran que “los partícipes se benefician directamente por la regularización llevada a cabo por el autor principal”. Para estos autores, la exigencia al tercero de una actuación en orden a la regularización resultaría excesiva por dos razones: primero, porque la regularización compete solo a quien aparece como obligado; y segundo, porque de lo contrario se haría depender de la conducta de terceros la eficacia real de la causa de levantamiento de la pena. En opinión de BOIX REIG / MIRA BENAVENT, mantener una solución distinta a la de la automaticidad supondría abrir paso a una intervención desproporcionada del Derecho penal ante supuestos en los que ha quedado acreditada una importante disminución de la necesidad de sancionar¹⁹⁴⁶. No obstante, matizan estos autores, la solución de la aplicación automática del levantamiento de pena a los partícipes dependerá de que no se constate que aquéllos hubieran mostrado oposición alguna a la regularización del

¹⁹⁴⁴ De esta opinión, v. gr.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 600; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 159; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 367 y ss.; BOIX REIG, en VV. AA., *Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal*, cit., p. 282; BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 97 y ss.; y ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública...* cit., p. 640. Parecen también de esta opinión: CUGAT MAURI / BAÑERES SANTOS, en Álvarez García (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda / Ventura Püschel (coords.), *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 825. Sobre esta postura, vid. tb.: LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal...* cit., p. 371; BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 157 – 158; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 112.

¹⁹⁴⁵ ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública...* cit., p. 640.

¹⁹⁴⁶ BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 97 – 98.

principal o hubieren obstaculizado de alguna manera dicho proceso¹⁹⁴⁷. En contra de esto se señala por otro sector que la aplicación del efecto anulador de pena al partícipe ha de ser automática independientemente de que conste o no voluntad contraria de aquéllos a la regularización, pues en otro caso se seguiría posibilitando que en determinados supuestos el autor quede completamente libre de pena, y no así el partícipe (esto es: sancionándose a quien menos hizo, y no a quien más), contraviniéndose de ese modo todos los argumentos aducidos en el primer nivel de análisis en que ya se decidió que el partícipe debía también quedar libre de pena por regularización¹⁹⁴⁸.

Para CHAZARRA QUINTO es rechazable toda fórmula que haga depender de factores aleatorios o ajenos a sí mismos la aplicación del art. 307,3 CP. a los partícipes en la defraudación, como por ejemplo, que el autor les tenga en cuenta o les hubiese informado de sus intenciones de regularizar. Según explica la autora “condicionar la exención de la punibilidad de los extraneos a la verificación de su actitud anímica, del conocimiento que éstos tengan de las actividades rectificadoras del autor o de otras circunstancias de esta índole, es totalmente inadmisibile, por una parte, por la inseguridad jurídica que ello produciría y, por otra parte, por la ausencia de necesidad de pena cuando ya se ha producido la regularización”¹⁹⁴⁹. De este modo, considera CHAZARRA QUINTO que si el fundamento de la causa de levantamiento de la pena es precisamente el de la menor necesidad de pena, por razones de prevención general y especial, al estar ya ausente dicha necesidad una intervención punitiva respecto de los partícipes resultaría totalmente desproporcionada¹⁹⁵⁰. Pensamos, no obstante, que este pensamiento debe ser matizado, pues la reducida necesidad de pena sólo puede predicarse del autor, como sujeto que ejecuta la regularización, más no de los partícipes de un modo automático.

También defiende una aplicación automática del art. 307,3 CP. a los partícipes SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, para quien de sostenerse una tesis contraria “se

¹⁹⁴⁷ BOIX REIG / MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 98. En semejante dirección se pronuncian: CALDERÓN CEREZO / CHOCLÁN MONTALVO, *Manual de Derecho Penal I, parte general...* cit., p. 332.

¹⁹⁴⁸ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., pp. 367 – 368. De próxima opinión es también: SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., p. 126.

¹⁹⁴⁹ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 369.

¹⁹⁵⁰ *Ibíd.*, p. 370.

exigiría al partícipe quedar a merced del autor del delito”¹⁹⁵¹. Entiende este autor que de otro modo la anulación de pena dependería de lo que aportase cada partícipe en cada caso particular, produciéndose una personalización o subjetivización que la norma no exige en este punto. Y si la norma no exige un concreto comportamiento al partícipe, o la demostración de una determinada actitud respecto del autor (por ejemplo: coadyuvar de algún modo a la regularización), reclamándose por el intérprete dicho comportamiento se estaría acudiendo a una interpretación analógica de carácter restrictivo, lo que en el concreto caso de la regularización implicaría una analogía *in mala partem*, que acotaría la libertad y derechos del sujeto en relación con este comportamiento postdelictivo, resultando de este modo inadmisibile. En suma: “no se desprende de la letra de la Ley que quepa exigir algo a los partícipes del delito que pretenden beneficiarse de la regularización”¹⁹⁵². En opinión de SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, de igual modo que el tipo se configura como un delito especial sobre la base de una peculiar posición del sujeto activo, la regularización debe basarse también en una rectificación de esa misma posición, por parte del autor; y rectificada dicha posición los efectos alcanzan por igual, y de modo automático, al resto de posibles intervinientes en el delito¹⁹⁵³.

Por último, analizando esta primera postura, LASCURAIN SÁNCHEZ entiende que la tesis de la automaticidad puede inferirse perfectamente de una interpretación sistemática comparativa con lo dispuesto para terceros en la excusa absolutoria entre parientes del art. 268 CP.: toda vez que en éste precepto la no – aplicabilidad de la exención a los partícipes es automática (pues no es posible la hipótesis del extraño que pueda ser pariente en ciertos casos y no en otros), en sentido contrario la aplicabilidad del art. 307,3 CP. (no vedada de forma expresa, como dijimos, a los terceros partícipes) habría de resultar también automática¹⁹⁵⁴. Como añadido, explica el autor que la automaticidad reporta siempre ciertas ventajas prácticas, pues hace innecesaria la prueba de que el partícipe ha contribuido, de alguna manera, a la regularización del

¹⁹⁵¹ SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, *La exención de responsabilidad penal...*, cit., p. 118.

¹⁹⁵² *Ibidem.*, p. 125.

¹⁹⁵³ *Ibidem.*, p. 126.

¹⁹⁵⁴ LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal...* cit., p. 371.

principal, y soluciona la cuestión de lo que deba ocurrir en aquéllos controvertidos supuestos en los que el autor ha regularizado sin tener en cuenta al partícipe¹⁹⁵⁵.

Con carácter general, a la teoría de la automaticidad se le objeta que con su aplicación la anulación de pena del partícipe siempre dependerá de la producción de un hecho totalmente ajeno a su voluntad, que, en síntesis, se identifica en la actuación (o inactividad) del autor en orden a la regularización: si éste actúa, y regulariza válidamente su situación, podrá el partícipe quedar libre de pena; pero si el autor decide no actuar, no quiere o se niega, el partícipe se verá imposibilitado de regularizar por sí mismo, y se verá abocado a correr la misma suerte que el principal. En suma, como expresa BRANDARIZ GARCÍA “la suerte de tales responsables continúa dependiendo en exclusiva del proceder postdelictivo del autor”¹⁹⁵⁶.

Entre los defensores de la *teoría de la automaticidad* podemos encontrar a un concreto grupo de autores que consideran que la fórmula que avala el levantamiento automático de sanción a los terceros partícipes en estos casos pasa por una aplicación analógica de lo dispuesto en el art. 65 CP. en relación a la comunicabilidad de las circunstancias modificativas genéricas¹⁹⁵⁷. En dicho precepto puede leerse lo siguiente: “1. Las circunstancias agravantes o atenuantes que consistan en cualquier causa de naturaleza personal agravarán o atenuarán la responsabilidad sólo de aquéllos en quienes concurren. 2. Las que consistan en la ejecución material del hecho o en los medios empleados para realizarla, servirán únicamente para agravar o atenuar la responsabilidad de los que hayan tenido conocimiento de ellas en el momento de la acción o de su cooperación para el delito. 3. Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate”. Se considera

¹⁹⁵⁵ Ibídem.

¹⁹⁵⁶ Sobre ello, vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 113.

¹⁹⁵⁷ Así, v. gr.: SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, cit., p. 361; MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1082; CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 370; BOIX REIG, en VV. AA., *Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal*, cit., p. 282; ARIAS SENSO, *Delitos contra la Hacienda Pública...* cit., p. 640; CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “Problemas actuales del delito fiscal”, en *Manuales de Formación Continuada. Consejo General del Poder Judicial*, nº 14, 2001, pp. 21 y ss.; y COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español...* cit., p. 282 (con matices).

de este modo que la fórmula para sostener un levantamiento automático de la pena en el caso de los partícipes consiste en un ejercicio de interpretación analógica *in bonam partem* del art. 65, sin perder de vista, además, el principio de accesoriedad limitada, cuya significación (también *in bonam partem*) impediría sancionar más gravemente al partícipe que al autor, como expusimos más arriba¹⁹⁵⁸. Ello, como ha señalado MORALES PRATS, permite construir una interpretación coherente con la justicia material que debe inspirar la norma, fundamentándose válidamente la exención de pena a los partícipes en la defraudación, en supuestos de regularización¹⁹⁵⁹.

Esta última línea de fundamentación tampoco está en modo alguno exenta de críticas. Para BRANDARIZ GARCÍA el recurso a una interpretación de carácter analógico aparece un tanto forzada: “resulta evidente que la remisión normativa del art. 65 CP. implica acudir a la regulación de un supuesto notablemente distinto, toda vez que no se trata de disciplinar la aplicación de circunstancias modificativas de la responsabilidad, ni de reglar una proyección tendencialmente automática de una disposición a todos los intervinientes en el hecho”¹⁹⁶⁰. En este sentido OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO ha considerado que al constituir la causa de levantamiento de la pena del art. 307,3 CP. una causa de carácter *personal*, no es posible la aplicación de lo dispuesto en el art. 65 CP., que se constriñe a supuestos de otra naturaleza. A ello, añade el autor, resta señalar que dado que la regularización no tiene consecuencias meramente atenuantes, sino completamente eximentes, la analogía invocada tan sólo conduciría a una disminución de la responsabilidad penal de los partícipes, pero no a la anulación completa de la sanción penal; y, con el mismo efecto señalado, añade el autor, ya existen en el Código disposiciones como la atenuante de reparación del art. 21,5¹⁹⁶¹. Por supuesto, para quienes con carácter previo a esta discusión niegan toda posibilidad de aplicación analógica de las normas penales (sea *in bonam* o *in mala partem*), resulta también totalmente rechazable la tesis apuntada¹⁹⁶².

¹⁹⁵⁸ CHAZARRA QUINTO, *Delitos contra la Seguridad Social*, cit., p. 370.

¹⁹⁵⁹ MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., p. 1082.

¹⁹⁶⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 156.

¹⁹⁶¹ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., pp. 1476 – 1777.

¹⁹⁶² Tal es el caso de LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, pp. 368 – 369, quien considera que “el problema es el problema de la permisión efectiva de la analogía *in*

3.2.2. Exigencia de algún comportamiento en la persona del partícipe.

La segunda de las posturas doctrinales que admite que el partícipe debe poder acceder al levantamiento de pena en supuestos de regularización considera, contrariamente a la tesis de la automaticidad acabada de exponer, que para ello es necesario que estos terceros realicen alguna contribución propia al comportamiento regularizador, sin que el solo acto de regularización llevado a cabo por el autor de la defraudación baste para anular la pena de los partícipes en el delito¹⁹⁶³. Si bien esta es la idea base característica de la teoría que va a ser expuesta, a partir la misma, como de inmediato tendremos ocasión de comprobar, difieren los puntos de vista sobre el concreto acto que debiera ejecutar el partícipe en aras a la regularización.

Las razones que conducen a este sector a mantener tal línea de pensamiento son básicamente dos:

bonam partem”. De este modo, el autor se suma a “las autorizadas voces que estiman que nuestro Código Penal no lo contempla de hecho”, por lo que resulta como mejor opción acudir a otras fórmulas interpretativas que puedan ofrecer una solución adecuada desde un punto de vista axiológico. En el mismo sentido: OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1477, afirmando que “el art. 4,1 del Código Penal parece proscribir – según el creciente parecer jurisprudencial y doctrinal– tanto la analogía favorable como la desfavorable para el reo”.

¹⁹⁶³ En este sentido, v. gr.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, pp. 158 y ss.; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 114 y ss.; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., pp. 718 y ss.; El Mismo, *La criminalización de las defraudaciones a la Seguridad Social en el ámbito del Derecho comparado... cit.*, p. 187; El Mismo: “La protección penal del patrimonio de la Seguridad Social. Notas de derecho comparado”, en Quintero Olivares, G., Morales Prats, F. (coords.): *El nuevo derecho penal español. Estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2001, p. 1054; MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 148; El Mismo: “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, n.º. 1, 1997, p. 65; FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, pp. 215 – 216; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*, cit., p. 1477; IGLESIAS RÍO, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria... cit.*, p. 172; MORENO CÁNOVES / RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos. Comentarios... cit.*, p. 452; VALLE MUÑIZ, en VV. AA., *La criminalización del fraude a la Seguridad Social*, cit., pp. 207 – 208; NARVÁEZ BERMEJO, *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, cit., p. 111; MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, p. 205; LOZANO ORTIZ, J. C.: “Aspectos penales de la lucha contra el fraude a la Seguridad Social”, en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, n.º 104, 2013, p. 90; SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez, (et. al), *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal*, cit., pp. 220 – 221; y MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social... cit.*, pp. 209 – 210 (si bien críticamente). Sobre esta postura, vid. tb.: GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 599; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español*, cit., p. 157.

Por un lado, se considera que la tesis de la automaticidad choca con el “escollo infranqueable” que supone la naturaleza *personal* de la cláusula de regularización, por la que ya anteriormente nos hemos decantado. De este modo, una vez se ha afirmado que la figura del art. 307,3 posee una naturaleza personal, y no objetiva, entonces siempre se hará necesario que el sujeto ejecute personalmente los actos que conforman la regularización, lo que alcanza tanto al autor como a los posibles terceros partícipes en la defraudación¹⁹⁶⁴.

Por otro lado, entre los defensores de esta teoría vuelve a relucir el fundamento principal que explica la cláusula de regularización, identificado en la disminución de la necesidad de pena (necesidad preventivo – general y preventivo – especial), lo que sólo resultaría predicable respecto del partícipe si realiza algún tipo de actuación positiva en orden a la regularización¹⁹⁶⁵. En esta dirección entiende MARTÍNEZ LUCAS que “no tendría sentido alguno que el partícipe se exonerase de cualquier tipo de responsabilidad penal si nada hace para remediar la reparación del delito de defraudación a la Seguridad Social en el que colaboró”¹⁹⁶⁶.

Más allá de las razones que según este sector doctrinal coadyuvan a sostener la necesidad de un comportamiento positivo del partícipe en orden a la regularización, el auténtico problema consiste en determinar qué actuación positiva le es exigible a los *extraneus* para beneficiarse del levantamiento de la pena. Como punto de partida se ha señalado que toda vez que el art. 307,3 CP. levanta la pena del autor porque éste ha realizado un comportamiento opuesto al delictivo y de entidad objetivamente semejante, la norma eximirá de pena al partícipe sólo cuando éste lleve a cabo una contribución

¹⁹⁶⁴ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 148; El Mismo, *El delito de defraudación tributaria*, cit., p. 65; BRANDARIZ GARCÍA, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 114; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 718.

¹⁹⁶⁵ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., p. 159; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 114; El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, cit., p. 719; y MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 209 (si bien críticamente).

¹⁹⁶⁶ MARTÍNEZ LUCAS, *El delito de defraudación a la Seguridad Social...* cit., p. 209.

opuesta a su participación delictiva, y de entidad similar¹⁹⁶⁷. Sentada esta afirmación, podemos encontrar en la doctrina varias posturas:

(A) En primer lugar, algunos autores consideran que el partícipe puede regularizar su propia situación con independencia de que el autor regularice o no, si bien el comportamiento de aquél primero no podrá coincidir nunca con el que está llamado a cumplir este último¹⁹⁶⁸. En este sentido, BRANDARIZ GARCÍA advierte que el partícipe no es destinatario del deber extrapenal de cotización que subyace tras la norma: dicho deber compete en exclusiva al autor de la defraudación, por lo que el comportamiento del *extraneus* en la regularización no podrá ser nunca idéntico al exigido para el principal en el art. 307,3 CP. En palabras del autor, el partícipe “ha de manifestar un proceder que compense el desvalor específico de su contribución al hecho, en la que no se integra la infracción del deber de cotización”¹⁹⁶⁹. Por esta razón, considera BRANDARIZ GARCÍA que la actuación del partícipe debe limitarse a comunicar a la entidad gestora las circunstancias de su intervención en la defraudación, permitiendo de este modo aflorar el fraude, lo que ya sería suficiente para hablar de “regularización” del partícipe, y por tanto para acceder al levantamiento de la pena¹⁹⁷⁰. En semejante sentido se pronunció ya anteriormente MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, considerando que si bien el partícipe no puede cumplir con la obligación que establece el deber extrapenal (por ejemplo: el pago), puede sin embargo declarar o rectificar su parte ante la Administración¹⁹⁷¹. De otra opinión es DOMÍNGUEZ PUNTAS, quien si bien comulga con la necesidad de exigir al partícipe un determinado acto de regularización, considera que el tercero accederá al levantamiento de pena si paga el equivalente a la deuda por vía de consignación, “ya que es imposible para este tercero

¹⁹⁶⁷ LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, p. 371. Para este autor la teoría de la no – automaticidad también presenta ciertas ventajas, pues desliga la exoneración del partícipe de la actuación del autor, valorando positivamente su efectiva contribución al hecho (p. 372).

¹⁹⁶⁸ Vid.: BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 161; El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, pp. 114 – 115; y El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, pp. 718 y ss.

¹⁹⁶⁹ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 159. Misma opinión en: El Mismo, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 719; y El Mismo, *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 115.

¹⁹⁷⁰ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización... cit.*, p. 159; y El Mismo, *La criminalización de las defraudaciones a la Seguridad Social en el ámbito del Derecho comparado... cit.*, pp. 187 – 188.

¹⁹⁷¹ MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cit.*, p. 163. Misma opinión en: El Mismo, *El delito de defraudación tributaria, cit.*, p. 65.

presentar una declaración o autoliquidación rectificativa en nombre del sujeto pasivo”¹⁹⁷². Añade este autor que cuando el sujeto obligado no quiere proceder a la regularización nos encontramos ante un caso de “fuerza mayor” en el cual al partícipe sólo le queda abierta la posibilidad de consignar el importe debido¹⁹⁷³.

Una vez sentada su postura, BRANDARIZ GARCÍA diferencia entre dos supuestos en los que, a su juicio, no sería nunca posible anular la pena al partícipe tras la defraudación:

Por un lado, en aquellos casos en los que el *extraneus*, normalmente por desconocimiento, no interviene en el comportamiento postdelictivo de forma alguna. En estos supuestos entiende el autor que no existe base alguna para la exoneración de pena en tanto dicho efecto está impedido por la naturaleza personal y el fundamento jurídico – penal de la cláusula de regularización¹⁹⁷⁴.

Por otro lado, tampoco sería posible la anulación o el levantamiento de la pena en aquellos casos en que conste la oposición del partícipe a la regularización postdelictiva, o bien cuando éste la hubiere entorpecido de alguna manera. Y ello por idénticas razones que en el caso anterior: se hace imposible alcanzar una conclusión diferente tomando en consideración la naturaleza personal de la institución y el fundamento penal que la explica¹⁹⁷⁵.

En el apartado de críticas a esta primera posición dentro de las teorías que pudiéramos denominar de la no – automaticidad, se señalan varios aspectos. Por un lado, se indica que el Código Penal ha señalado cuáles son los actos que conforman la regularización, y lo ha hecho pensando en la figura del autor, no de terceros posibles intervinientes, por lo que elaborar *ex lege* una teoría sobre los concretos actos que los partícipes deben llevar a cabo para acceder al levantamiento de la pena no podría

¹⁹⁷² DOMÍNGUEZ PUNTAS, A.: *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2011, p. 236. También en semejante sentido se pronuncia: DEL MORAL GARCÍA, en Martín Espino (coord.), VV. AA., *Delito fiscal y fraude a la Seguridad Social*, cit., p. 311, a quien puede leerse que “el pago espontáneo y en momento hábil por uno de los partícipes de la cantidad defraudada, en virtud de una analogía *in bonam partem* debería tener eficacia excusante respecto del tercero partícipe”.

¹⁹⁷³ DOMÍNGUEZ PUNTAS, *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, cit. p. 236.

¹⁹⁷⁴ BRANDARIZ GARCÍA, *La exención de responsabilidad penal por regularización...* cit., pp. 160 – 161.

¹⁹⁷⁵ *Ibidem.*, p. 161.

encontrar soporte en el texto del art. 307,3 CP¹⁹⁷⁶. A ello, añadimos nosotros, hay que sumar que el actual artículo exige de forma expresa, además del reconocimiento, el pago de la deuda, por lo que de admitirse que el partícipe debe ejecutar algún tipo de comportamiento en orden a la regularización ello no podría pasarse por alto, debiendo abonar la cuantía adeudada por el autor. En segundo lugar, como ha advertido SÁNCHEZ PEDROCHE, si se permite que el partícipe pueda regularizar su situación al margen de lo que haga el autor, en realidad el acto de regularización del partícipe se reduce a la denuncia del defraudador. Y esta obligación de denunciar no se encuentra establecida en la ley. En palabras del autor “no parece necesario, ni mucho menos conveniente, que el asesor delate a su cliente, pues no es ésta la pretensión del precepto, ni se compadece bien con la letra y el espíritu de la ley”¹⁹⁷⁷. Y ya por último, podemos añadir que, si este sector de la doctrina parte, como parece que hace, de la existencia de un deber extrapenal que hay que cumplir, sencillamente habrá que concluir que cumplido ese deber por quien lo ostenta (esto es: el autor de la defraudación), se ha cubierto la exigencia dimanante de la norma, por lo que la pena desaparece en todo caso, y también, claro, para el caso de terceros partícipes.

(B) En segundo lugar, también la Fiscalía General del Estado (en adelante FGE.) ha tenido ocasión de pronunciarse en el marco de las tesis que exigen un determinado comportamiento del partícipe para acceder a la anulación de pena en supuestos de regularización, tesis a la que se ha adherido posteriormente un nutrido sector de la doctrina¹⁹⁷⁸. En su Consulta 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros

¹⁹⁷⁶ Vid. en este sentido: BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., p. 29.

¹⁹⁷⁷ SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, cit., p. 361.

¹⁹⁷⁸ Vid. en este sentido: DE JUAN I CASADEVALL / GARCÍA LLAMAS, en Escudero Moratalla, Frígola Vallina, Ganzenmüller Roig, *Artículos 305 – 310: Delitos contra la Hacienda Pública*, cit., pp. 353 y ss.; CALDERÓN CEREZO, en VV. AA., *Efectos penales de la regularización tributaria...* cit., p. 64; SABADELL CARNICERO, en Argente Álvarez, (et. al), *La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal*, cit., pp. 220 – 221; BLANCO CORDERO, *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, cit., pp. 28 – 29; DEL MORAL GARCÍA, en Martín Espino (coord.), VV. AA., *Delito fiscal y fraude a la Seguridad Social*, cit., p. 310; SÁNCHEZ PEDROCHE, *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, cit., pp. 362 – 364; COLINA RAMÍREZ, *La defraudación tributaria en el Código Penal español...* cit., pp. 280 – 281; BAJO FERNÁNDEZ / BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, cit., p. 326; GIL MARTÍNEZ, A.: “Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública”, en Solaz Solaz, E. (dir.): *La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2005, p. 358; RODRÍGUEZ LÓPEZ, *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, cit., pp. 152 – 153; PÉREZ MARTÍNEZ, en De Fuentes Bardají / Cancer Minchot / Frías Rivera / Zabala Guadalupe (dirs.), Bal Francés / Zabala Guadalupe (coords.), *Causas de justificación. La regularización tributaria*, cit., p. 237; y MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los*

partícipes de los efectos de la regularización fiscal, la FGE. distingue entre diferentes supuestos de hecho para establecer el concreto comportamiento que los *extraneus* deben llevar a cabo en orden a la regularización:

De un lado, se plantea qué deba ocurrir en aquéllos casos en los que los partícipes del delito hayan colaborado de alguna forma en la regularización. En estos supuestos entiende la FGE. que aquéllos deberán verse favorecidos por el efecto anulador de pena proclamado por la cláusula. En concreto, según puede leerse en la citada Consulta 4/1997, “la cooperación de los terceros en tal regularización ha de ser entendida de una forma amplia y en atención a las particulares circunstancias que concurran en cada caso. Bastará con que el tercero haya desplegado alguna conducta que permita o favorezca la regularización del deudor [...]. Se incluirán por tanto la inducción y el auxilio espiritual”¹⁹⁷⁹.

De otro lado, la Consulta se cuestiona qué debe ocurrir con aquéllos partícipes que han ejecutado cualquier acto tendente a obstaculizar la regularización del autor. Para la FGE. en tales casos no resultará nunca aplicable la exención al tercero que ha pretendido impedir, de algún modo, la regularización del principal¹⁹⁸⁰.

De otra parte, surge el problema de lo que deba ocurrir cuando el partícipe ignora la regularización efectuada por el autor, o cuando éste último no ha informado a aquél primero de sus intenciones, ejecutando la regularización por sí mismo sin tener en cuenta a ningún partícipe en la defraudación. En estos supuestos la FGE. entiende que “deberán los Señores Fiscales examinar las circunstancias del hecho concreto para valorar si la conducta del tercero en cuanto proclive a la regularización merece ser amparada por la excusa absolutoria o si pudiera serles de aplicación a los terceros la atenuante analógica del art. 21 número 6º, en relación con el apartado 5º del Código Penal”¹⁹⁸¹.

delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit., pp. 1082 – 1083. También se adhiere a la postura de la Fiscalía: MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, pp. 206 y ss.

¹⁹⁷⁹ Cfr.: Consulta FGE. 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal, apartado V, punto 1º.

¹⁹⁸⁰ *Ibíd.*, apartado V, punto 2º.

¹⁹⁸¹ *Ibíd.*, apartado V, punto 3º.

Ya por último, la FGE. se plantea qué deba ocurrir con aquéllos terceros partícipes que quieren regularizar pero, sin embargo, no así el autor (que se niega o la obstaculiza). En estos supuestos la Consulta 4/1997 entiende que no es posible aplicar el levantamiento de pena a los partícipes porque, de facto, no se ha producido ninguna regularización (el autor no ha querido regularizar), con independencia de que a aquéllos les pudiera resultar aplicable la atenuante analógica del art. 21,7º CP. en relación con la circunstancia de reparación del art. 21,5º CP.¹⁹⁸².

Como puede fácilmente colegirse, la teoría sostenida por la Fiscalía, a diferencia de la patrocinada por el primer sector doctrinal expuesto, considera imposible que el partícipe pueda ejercitar válidamente una regularización separada de la actuación del autor, de manera tal que, en todos y cada uno de los casos, será necesario que el partícipe *contribuya* a la efectiva regularización del autor de la defraudación, más por sí sólo nunca podrá “regularizar” y beneficiarse de la anulación de pena¹⁹⁸³.

Es precisamente esta última nota característica la que aglutina la crítica principal que se objeta a esta teoría: como ha entendido GÓMEZ PAVÓN, condicionar la anulación de pena siempre y en todo caso a la ejecución de un comportamiento positivo por parte del autor “supone en gran medida dejar su responsabilidad penal en manos de un tercero: cuando el autor regularice sin comunicárselo al partícipe, o se inicien las actuaciones administrativas o penales sin su conocimiento, se llegaría a la imposibilidad de aplicar la exención de pena”¹⁹⁸⁴. A este razonamiento hay que sumar la notable carga de inseguridad jurídica que puede generar la tesis defendida por la FGE., que en muchos casos no ha sabido responder de forma certera a lo que deba ocurrir con el partícipe, dejándose la solución al prudente arbitrio y valoración de los señores fiscales.

¹⁹⁸² Ibídem., apartado V, punto 4º.

¹⁹⁸³ Vid.: LASCURAIN SÁNCHEZ, *Tres problemas de aplicación del delito fiscal... cit.*, pp. 372 – 373. De manera ilustrativa señala el autor que el mensaje normativo dimanante de la tesis de la Fiscalía “no sería ya ‘contribuye a regularizar, que así quedarás impune’, sino ‘lo importante para ti es que el autor regularice, y por ello deberías contribuir a la regularización; ahora bien, tu esfuerzo será inútil si el autor no regulariza y será innecesario si el autor iba a regularizar de todos modos sin tu ayuda’”. En este sentido se pronuncia tb.: MORALES PRATS, en Quintero Olivares (dir.), Morales Prats (coord.), *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, cit.*, p. 1082, a quien puede leerse que “el partícipe sólo podrá quedar beneficiado por la causa de levantamiento de pena, cuando actúa de consuno con el autor en el acto regularizador; no parece existir pues un espacio autónomo para la proyección de la excusa absolutoria ‘ex post’ sólo sobre el partícipe”.

¹⁹⁸⁴ GÓMEZ PAVÓN, en Álvarez García / Cobos Gómez de Linares / Gómez Pavón, et. al (coords.), *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, cit.*, p. 599; y La Misma, *La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español, cit.*, p. 157.

(C) Ya en tercer lugar, un minoritario grupo de autores ha sostenido que la fórmula concreta para que también los partícipes puedan quedar liberados de pena pasa por aplicar analógicamente la regulación del desistimiento en la tentativa de los artículos 16,2 y 16,3 CP. en relación con la regularización¹⁹⁸⁵. Así se manifiestan MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO cuando, considerando que la anulación de pena debe depender siempre de un *actus contrarius* del partícipe, concluyen afirmando que “por analogía con la regla contenida para el desistimiento de la tentativa, la exclusión de pena beneficia a todos los partícipes que contribuyen de un modo u otro a la regularización”¹⁹⁸⁶.

Sin embargo, a esta última tesis puede objetársele la parquedad en su razonamiento, pues si bien parece muy claro el fundamento sobre el que, a su juicio, debe asentarse la anulación de pena (analogía con el desistimiento), no encontramos por el contrario respuesta a cuál deba ser el concreto comportamiento que el tercero tenga que ejecutar en orden a la regularización. Es más, si acudimos al texto del art. 16,3 CP. encontramos que el sentido de la disposición, a efectos de la regularización, aparece como un tanto lato, pues simplemente se habla de impedir o intentar impedir “seria, firme y decididamente” la consumación, lo que equivaldría análogamente a señalar que, en el caso del art. 307,3 CP., basta con que el partícipe se esfuerce seria, firme y decididamente en regularizar su situación¹⁹⁸⁷. Y tales afirmaciones nada aportan a la cuestión de cuál debe ser el concreto comportamiento del partícipe en orden a la regularización, lo que sigue generando un clamoroso estado de inseguridad.

3.2.3. La fórmula de la accesoriadad limitada en las tesis de Queralt Jiménez y Alonso Gallo. Remisión a otro lugar.

Existe, por último, una tercera tesis en relación con la situación de los terceros partícipes en la defraudación y la posibilidad de que éstos alcancen la exención de pena

¹⁹⁸⁵ En este sentido, v. gr.: DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 309; MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal, cit.*, p. 137; y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en Serrano González de Murillo / Cortés Bechiarelli, *Delitos Contra la Hacienda Pública, cit.*, p. 88.

¹⁹⁸⁶ MERINO JARA / SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, *El delito fiscal, cit.*, p. 137.

¹⁹⁸⁷ DE LA MATA BARRANCO, en Carbonell Mateu, Del Rosal Blasco, Morillas Cueva, et. al., (coords.), *La cláusula de regularización tributaria... cit.*, p. 309.

en supuestos de regularización. Como ya expusimos en el capítulo II de esta investigación, un sector de la doctrina, inicialmente identificado en la figura de QUERALT JIMÉNEZ, y seguido expresamente por ALONSO GALLO tras la reforma operada por LO. 7/2012, otorgaba a la regularización naturaleza jurídica de *causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida*. De este modo, con la realización de este comportamiento postdelictivo positivo el autor venía a hacer desaparecer, de manera retroactiva, uno de los elementos esenciales del delito, cual es el carácter antijurídico del mismo¹⁹⁸⁸.

Lo esencial de esta teoría, a los efectos que ahora interesan, es que, al eliminarse la antijuridicidad de la defraudación, y operando siempre el principio de accesoriedad limitada de la participación, podría decirse entonces que el tercero finalmente no ha participado en un hecho antijurídico, por lo que una vez ejecutada válidamente la regularización por el principal los restantes intervinientes en el delito quedarían, de igual modo, libres de pena¹⁹⁸⁹. Es decir: dado que la regularización borraría la antijuridicidad de la defraudación, en palabras del propio QUERALT JIMÉNEZ “la conducta de *terceros* partícipes en el fraude [...] quedará impune en virtud de una *aplicación analógica del principio de la accesoriedad limitada*, si el obligado [...] ha regularizado en tiempo y forma”¹⁹⁹⁰.

Esta tesis debe ser rechazada pues, como tuvimos ocasión de exponer en el capítulo II de este trabajo, la regularización no puede ostentar en ningún caso naturaleza jurídica de *causa de exclusión retroactiva o sobrevenida de la antijuridicidad*, conservando su carácter como causa de levantamiento de la pena, cláusula que opera una vez se ha afirmado la antijuridicidad del hecho, de tal modo que respetándose el principio de accesoriedad limitada de la participación habrá de afirmarse que el partícipe ha colaborado en un hecho antijurídico, lo que permite, *prima facie*, afirmar la responsabilidad penal de aquél. Sin embargo, para conocer con mayor profundidad los postulados de la tesis sostenida por estos autores, así como las críticas que nos

¹⁹⁸⁸ Vid.: QUERALT JIMÉNEZ, en Bajo Fernández (dir.), Bacigalupo Saggese, Gómez – Jara Díez (coords.), *La regularización como comportamiento postdelictivo... cit.*, p. 58; El Mismo, *Derecho penal español, parte especial, cit.*, p. 813; El Mismo, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 225; El Mismo, en Romeo Casabona (ed.), *El nuevo delito... cit.*, p. 264; y ALONSO GALLO, J.: “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 34, 2013, p. 20.

¹⁹⁸⁹ *Ibíd.*

¹⁹⁹⁰ QUERALT JIMÉNEZ, en VV. AA., *El comportamiento postdelictivo en los delitos... cit.*, p. 225.

conducían a desecharla, nos remitimos a lo expuesto en el capítulo segundo de este trabajo¹⁹⁹¹.

3.2.4. Toma de postura.

Hemos señalado que la causa de levantamiento de la pena que supone la institución de la regularización posee una naturaleza personal, pues sólo puede beneficiarse de la misma quien efectivamente realice el comportamiento postdelictivo. Y ello, primordialmente, en coherencia con el fundamento penal que a nuestro juicio explica esta figura, fundamento apoyado en una disminuida necesidad de sanción penal que demuestra quien regulariza espontáneamente su situación ante la Seguridad Social, desde el punto de vista preventivo de la pena.

La primera consecuencia que podemos extraer de lo anterior es que para que el partícipe pueda acceder al levantamiento o anulación de la pena deberá poner en marcha algún tipo de comportamiento postdelictivo con el que se ponga de manifiesto una disminuida necesidad de pena. Sin embargo, y como bien ha señalado un autorizado sector de la doctrina, el problema principal con el que nos encontramos es que el partícipe no está llamado a regularizar según lo dispuesto en el art. 307,3 CP. Los partícipes no pueden regularizar, pues los actos que de *lege data* configuran el instituto de la regularización (reconocimiento y pago) sólo pueden cumplirse por quien ostentaba el deber de cotización, esto es, por el obligado o autor¹⁹⁹². Por otro lado, no tendría sentido permitir al partícipe proceder a reconocer y pagar en su parte o en todo, máxime teniendo en cuenta que las causas de bloqueo están diseñadas para el autor de la defraudación: es a éste a quien se le deben notificar las actuaciones inspectoras o judiciales correspondientes, y no a terceros intervinientes en la defraudación a quienes, de permitírseles “regularizar” podrían hacerlo *sine die*, en cualquier momento, y sin límite temporal alguno, poniéndose de este modo en cuestión la exigencia de espontaneidad o voluntariedad que daba sentido a la norma y permitía sostener un fundamento penal en virtud de las necesidades preventivas de pena.

¹⁹⁹¹ Vid. *supra*, capítulo II.

¹⁹⁹² MANJÓN – CABEZA OLMEDA, *Las excusas absolutorias en Derecho Español... cit.*, p.204.

La situación a la que llegamos en una primera aproximación es, cuanto menos, problemática: la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social constituye una causa de levantamiento o anulación de la pena de carácter *personal*, que requiere de un comportamiento postdelictivo positivo del sujeto para poder beneficiarse de sus efectos, pero sin embargo es imposible que, de *lege data*, el partícipe pueda “regularizar” en el sentido de lo dispuesto por la norma y que ello permita todavía sostener una fundamentación penal de esta cláusula, en términos de necesidad de pena.

Es obvio, pues, que el partícipe no puede demostrar una menor necesidad de pena, pues no puede regularizar. Sin embargo, como se ha venido sosteniendo páginas atrás, poderosas razones de justicia material, proporcionalidad y equidad, conducen a la conclusión de que también el partícipe debe quedar libre de pena en supuestos de regularización. ¿Cuál es, entonces, la solución ante estos casos?

Reiteramos que, a nuestro juicio, la mejor solución hubiera sido que desde la propia ley se señalase el efecto liberador de pena respecto de los terceros partícipes. Sin embargo, dado que esto no ha sido así, y por las mismas razones de coherencia y justicia material ya mantenidas, creemos que es importante indagar una respuesta acorde ante este conflicto.

En esa dirección, pensamos que el punto de partida pasa por reconocer que la aplicación del efecto anulador de pena al partícipe ha de ser siempre automática: no es posible mantener una interpretación diferente desde el momento en que ha quedado acreditado que los terceros ajenos al autor no pueden *regularizar* en el sentido dispuesto por la norma. Por lo demás, procediéndose a la construcción de un comportamiento regularizador a la medida del partícipe que exceda de la letra del art. 307,3 CP. (como mantiene algún sector doctrinal, según hemos visto) pensamos que ya no se estaría procediendo a una interpretación de la norma, sino una auténtica invención del Derecho, prohibida además al converger *in mala partem*, pues conllevaría imponer una serie de exigencias que la Ley no reclama para declarar el efecto anulador de pena.

Debe investigarse si desde la fundamentación de la norma es posible sostener un levantamiento de pena del partícipe de carácter automático. Ya hemos señalado que no es posible hablar de una reducida necesidad de pena en los terceros. Sin embargo hay que recordar que el fundamento de la punibilidad, y en concreto de la cláusula de

regularización, no respondía exclusivamente a consideraciones de necesidad de pena, sino también a razones de política criminal¹⁹⁹³. Por ello pensamos que la solución al problema planteado puede encontrarse indagando en argumentos *políticocriminales* que subyacen en nuestro Derecho penal en relación con este tipo de circunstancias, lo que nos conduce a examinar distintos principios inspiradores de nuestro sistema, así como el sistema de valores por el que opta nuestro Código Penal.

No puede obviarse que, como defendimos en el capítulo III de este trabajo, tras la cláusula de levantamiento de la pena del art. 307,3 CP. subyace un importante interés políticocriminal del Estado en lograr la reparación de la Seguridad Social (su propia reparación) interés que, sin duda alguna, se alcanza por entero cuando el autor, que es el único que puede hacerlo, regulariza correctamente su situación ante la Tesorería General de la Seguridad Social. Por ello, con independencia de lo que hagan o no hagan los partícipes, de lo que no cabe duda es de que se ha alcanzado el interés políticocriminal de la reparación (que *de facto* se ha producido), y que además se han alcanzado las *finalidades* recaudatorias perseguidas por la norma. Ello no pone en tela de juicio el fundamento principal de la norma, que sigue siendo propiamente penal, como dijimos en el ya señalado capítulo III de esta investigación. Por tanto, ni siquiera desde este punto de vista tendría sentido alguno mantener la sanción al partícipe cuando el autor ha quedado completamente libre de pena.

Son similares consideraciones de carácter políticocriminal las que deben servirnos en este momento para afianzar una solución ante el problema que se nos plantea respecto de la participación en la defraudación a la Seguridad Social y la cláusula de regularización del art. 307,3 CP. Indagando en ese sentido políticocriminal, podemos llegar a una conclusión satisfactoria:

En materia de participación delictiva el Código Penal, mediante la cláusula contenida en el art. 65,3, ha dispuesto la posibilidad de que a determinados partícipes en el delito especial (inductores y cooperadores necesarios) se les imponga la pena inferior en grado a la señalada por la ley¹⁹⁹⁴. Hay que señalar, sin embargo, que lo que en

¹⁹⁹³ Vid. supra capítulo III.

¹⁹⁹⁴ Dice el art. 65,3 CP.: “cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate”.

principio aparece como una mera *posibilidad*, en la práctica se ha venido aplicando sistemáticamente de manera preceptiva: como señala LLARÍA IBÁÑEZ, ya antes de la implantación en nuestro Código de la regla del art. 65,3 la jurisprudencia, durante la vigencia del Código Penal de 1973, venía adoptando idéntica solución ante supuestos de participación en delitos especiales; y, como señala la autora, a pesar de que esta norma establezca a primera vista una regla facultativa, en la práctica la aplicación de la atenuación de pena aparece siempre como “necesaria en los delitos especiales”, por lo que es aplicada por la jurisprudencia con carácter obligatorio¹⁹⁹⁵.

De ello se colige una orientación políticocriminal clara de nuestro sistema penal, de la que puede extraerse una máxima en lo que se refiere al sistema de valores por el que se inclina nuestro Código Penal: cuando en el sujeto interviniente (partícipe) no concurren las circunstancias personales que convierten al delito en especial (cual es el caso del art. 307 CP.), la pena a imponer habrá de ser menor que la que corresponda al autor. Y si esto es así para todo delito especial sin la concurrencia de comportamiento postdelictivo reparador alguno que permita el levantamiento de pena, al tener en cuenta determinados principios (también políticocriminales) como la igualdad o equidad, la proporcionalidad y la justicia material, podrá mantenerse que en los delitos especiales en los que sí se prevea la posibilidad de anulación de pena por ejecución de un comportamiento postdelictivo positivo, como ocurre con la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, en los que el autor queda completamente libre de sanción penal, entonces también el partícipe habrá de quedar completamente liberado de pena¹⁹⁹⁶.

No son, por tanto, argumentos de menor necesidad de pena los que permiten sostener la anulación de aquélla respecto del partícipe en supuestos de regularización, sino razones de políticacriminal. Y ello es plenamente coherente si no olvidamos que cuando hablamos de regularización hablamos de *punibilidad*, y, en un plano muy

¹⁹⁹⁵ LLARÍA IBÁÑEZ, B., en Álvarez García, F. J. (dir.), VV. AA., *Doctrina penal de los tribunales españoles*, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2007, p. 152. A modo de ejemplo se cita la STS 759/2006, de 13 de julio.

¹⁹⁹⁶ En el ámbito de la jurisprudencia debe destacarse en este momento la STS de 25 de junio de 2010, Sala 2ª, (Iustel, §302672), que en relación a un supuesto de participación en un delito fiscal afirmó (FJ 8º) “que ningún sujeto *intraneus* sea penado no excluye la sanción del *extraneus* de manera necesaria”, aludiendo al citado art. 65,3 CP. que, efectivamente, no excluye la sanción al partícipe, sino que simplemente la atenúa. Ello, pensamos, no obsta a trabajar en la dirección políticocriminal apuntada en relación con la cláusula de regularización, siempre que se tengan en cuenta una serie de principios como los que estamos señalando.

destacable, de consideraciones de política criminal, de principios y valores de nuestro sistema penal que afectan a la pena y a la conveniencia de su imposición o no, más no al delito que ya quedó afirmado. Sólo teniendo en cuenta estos postulados es posible hallar una solución satisfactoria ante el problema que nos estamos planteando.

También en el plano de esa política, no sólo criminal pero también ésta, ostenta una especial posición el principio de igualdad, valor supremo de nuestro Ordenamiento Jurídico, que aparece recogido a nivel constitucional en los artículos 1, 9º, y 14 de la Constitución, entre otros. Como ha señalado la doctrina¹⁹⁹⁷, para conocer si se ha conculcado este principio debe partirse siempre de un ejercicio de comparación, un *tertium comparationis* entre dos supuestos de hecho. Manteniendo la hipótesis de que con la actual regulación de la regularización no es posible que el partícipe quede libre de pena, ese *tertium comparationis* quedaría conformado de la siguiente manera:

Norma (delitos especiales)	Situación del autor	Situación del partícipe
Art. 65,3 CP. (sin ejecución de comportamiento postdelictivo)	Pena completa	Pena atenuada (inferior en grado)
Art. 307 CP. (con ejecución de comportamiento postdelictivo: art. 307,3 CP.)	No pena (anulación)	Pena completa (o, en su caso, atenuada por el art. 65,3 CP., pero nunca completamente anulada)

De este modo (repetimos: siempre sosteniendo la hipótesis de que el partícipe no puede quedar libre de pena en supuestos de regularización), llegamos a la conclusión de que mientras en un delito especial sin ejecución de comportamiento reparador alguno, el autor será sancionado con la pena que corresponda y el partícipe con la pena inferior en

¹⁹⁹⁷ Vid.: NARANJO DE LA CRUZ, R.: “Derechos fundamentales”, en Agudo Zamora, M., Álvarez – Osorio Micheo, F., Cano Bueso, J., et. al.: *Manual de Derecho constitucional*, Ed. Tecnos, Madrid, 2010, p. 513.

grado, en el caso de la defraudación a la Seguridad Social, en que se lleva a cabo una completa reparación del daño, el autor quedará completamente libre de pena más no así el partícipe, que se verá indefectiblemente abocado a la sanción penal (a lo más que podrá optar es a la atenuación en el sentido de lo dispuesto en el art. 65,3 CP.). Esta situación no aparece en ningún momento justificada, sino como realmente arbitraria o meramente caprichosa (pues, en realidad, el único motivo en que se apoya es en la inexistencia de previsión legal expresa en el art. 307,3 CP. sobre lo que deba ocurrir con los partícipes en supuestos de regularización). Puede afirmarse, por tanto, que el mantenimiento de esta teoría supone un trato diferenciado y desigualitario, carente de finalidad¹⁹⁹⁸. El principio de igualdad, también principio políticocriminal como decimos, no sólo permite sino que también apoya una solución distinta.

Por otro lado, la tesis anterior también se aleja de la idea de justicia material. La noción de “justicia” es demasiado compleja y discutida como para ahondar en ella en la presente investigación. Baste señalar que, para considerar que una determinada situación es materialmente justa, aquélla deberá ser acorde con el conjunto de valores y principios que comparten los miembros de un determinado grupo social (esto es lo que se ha venido a denominar *moral positiva*)¹⁹⁹⁹. En lo que a nuestro caso corresponde, para que una situación sea justa materialmente deberá resultar coherente con el sistema de valores de nuestro Código Penal. Cuando una determinada tesis no respeta tales principios y valores, la misma no podrá ser considerada materialmente justa. Y eso es precisamente lo que ocurre cuando se mantiene la penalidad respecto de los partícipes en la defraudación ante supuestos de regularización postdelictiva, pues en tal conclusión subyace una situación que, como hemos demostrado, se torna contraria a los ideales de igualdad – equidad – proporcionalidad que son propios de nuestro “grupo social” y, también, de nuestro sistema penal.

Políticocriminalmente nuestro legislador ha querido que en los delitos especiales los partícipes puedan ver atenuada la sanción penal, correspondiendo al autor la pena determinada, y al partícipe, que sólo ha contribuido accesoriamente al hecho, la pena inferior en grado a la señalada por ley. De ello puede perfectamente colegirse que en supuestos de regularización, en los que al autor no le corresponde pena alguna por ley,

¹⁹⁹⁸ *Ibíd.*

¹⁹⁹⁹ Vid. al respecto: MORESO MATEOS, J. J., VILAJOSANA RUBIO, J. M.: *Introducción a la teoría del Derecho*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 49 y ss.

con mayor motivo habrá que anular la pena del partícipe que (recordemos) tan sólo contribuyó de manera accesoria a la defraudación. Ello no contraviene el principio de legalidad si se tiene en cuenta que la ley (art. 307,3 CP.) no dice nada respecto de los partícipes, ni obliga a imponer pena a los mismos en supuestos de regularización, sino que deja abierta toda vía de solución al respecto. Más por el contrario, resulta esta una solución coherente con el sistema de valores de nuestro Ordenamiento penal (lo que se desprende, como decimos, del art. 65,3 CP.), deviniendo, además, respetuosa con el conjunto de principios que inspiran nuestro Ordenamiento jurídico.

Transitando, pues, el camino de la política criminal, fundamento también de la cláusula de regularización, y teniendo en cuenta lo que el legislador ha dispuesto para el caso de los delitos especiales que no contemplan la posibilidad de ejecutar un comportamiento postdelictivo reparador (esto es, la política criminal decidida en virtud de lo dispuesto en el art. 65,3 CP., y el sistema de valores adoptado por nuestro Código Penal en estos supuestos), puede afirmarse que en supuestos de especial reparación, como ocurre con la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, una vez el autor ha reparado el daño según los requisitos proyectados en el art. 307,3 CP., el partícipe debe quedar también completamente libre de pena, de forma automática. El esquema de nuestra teoría quedaría establecido, finalmente, de la siguiente manera:

Norma (delitos especiales)	Situación del autor	Situación del partícipe
Art. 65,3 CP. (sin ejecución de comportamiento postdelictivo)	Pena completa	Pena atenuada (inferior en grado)
Art. 307 CP. (con ejecución de comportamiento postdelictivo: art. 307,3 CP.)	No pena (anulación)	No pena (anulación)

IV. RECAPITULACIÓN Y TOMA DE POSTURA.

En el presente capítulo se han analizado el alcance y los efectos la regularización, abordándose dicho análisis desde una doble perspectiva: objetiva y subjetiva.

En lo que respecta al alcance objetivo, la primera y más elemental consecuencia derivada de una correcta regularización supone la anulación de la imposición de pena por el delito de defraudación a la Seguridad Social previamente cometido, teniendo en cuenta, además, que tal y como se mantuvo en el capítulo segundo de este trabajo, la cláusula de regularización posee naturaleza jurídica de causa de anulación o levantamiento de la pena.

Imbricado a esta primera consecuencia, cabe preguntarse qué deba ocurrir en aquellos casos en los que se ha dado comienzo a la ejecución del delito de defraudación pero este no ha llegado a consumarse, quedando en grado de tentativa: ¿es posible hablar también de un levantamiento de pena en estos casos? A nuestro modo de ver, la respuesta a tal interrogante necesariamente ha de pasar por dar respuesta a una cuestión previa: ¿es posible la tentativa en el delito del art. 307 CP.? En coherencia con lo manifestado en otros capítulos de esta investigación, según entendemos el delito de defraudación constituye un tipo de mera actividad, y no de resultado. La doctrina ha admitido la posibilidad de que también los delitos de mera actividad resulte posible la tentativa, siempre y cuando la acción sea escindible en varios actos parciales, o cuando para su ejecución se requiera de un cierto lapso temporal. En aquellos casos en los que el delito de mera actividad no resulte fraccionable no podrá afirmarse la tentativa; más dudas se generan, por el contrario, respecto de aquellos supuestos en los que la conducta pueda ser fraccionada en varios actos. Y, desde nuestra concreta concepción de este delito, pensamos que no es posible hablar de tentativa en el fraude contra la Seguridad Social previsto en el art. 307 CP.: tal y como analizamos, y por las diversas razones esgrimidas *supra*, ninguna de las teorías que permiten establecer el comienzo de la ejecución del hecho en la tentativa avalan esta posibilidad, pues con anterioridad a la realización de la acción u omisión típica en este delito no puede decirse que se haya dado comienzo a la ejecución del injusto. Por tanto, no siendo posible la tentativa en el delito de fraude contra la Seguridad Social, no se plantean problemas sobre una hipotética extensión de la anulación o levantamiento de pena para dichos casos.

Cabe cuestionarse qué deba ocurrir con la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación en supuestos de regularización: ¿debe quedar también anulada? ¿Debe subsistir? De nuevo en este momento ha de traerse a colación nuestra postura respecto de la naturaleza y el fundamento de la cláusula de regularización para señalar que, toda vez que ésta constituye una causa de levantamiento de pena ubicada al nivel de la punibilidad, ajeno al delito que ya existe, el efecto de una correcta regularización se identifica con la anulación de la sanción penal (consecuencia del delito), más no puede afirmarse la desaparición del delito, que subsiste; y con él, también queda en pie la responsabilidad civil dimanante del mismo. Tal y como sostuvimos en el capítulo cuarto del presente estudio, a pesar de que tras la reforma operada por LO. 7/2012 la regularización exija, además del reconocimiento, el pago de la deuda, los intereses y recargos exigibles según la legislación de Seguridad Social no integraban el concepto de “deuda”, por lo que no existe inconveniente en afirmar que aquéllos subsisten a modo de responsabilidad civil *ex delicto* siempre que se conciba, como hacemos nosotros, que los mismos constituyen un daño de carácter económico – patrimonial consecuencia de la comisión del fraude²⁰⁰⁰.

Más relevante resulta la discusión sobre el contenido de lo dispuesto en el art. 307,3 CP. *in fine*: “la regularización de la situación ante la Seguridad Social impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación”. No sólo por el contenido que quepa descifrarse de este precepto, sino también, con carácter previo, sobre la naturaleza jurídica y el fundamento del mismo.

La LO 7/2012 modificó la redacción de este precepto; donde antes se podía leer “la *exención de responsabilidad penal* contemplada en el párrafo anterior *alcanzará* igualmente a dicho sujeto por las falsedades instrumentales [...]” actualmente se señala que “la regularización de la situación ante la Seguridad Social *impedirá que a dicho*

²⁰⁰⁰ Pensamos, además, que tras la reforma llevada a cabo por la LO. 7/2012 en estos delitos la interpretación que defendemos queda avalada por el propio texto contemplado en el art. 307,6 CP., que señala lo siguiente: “en los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda frente a la Seguridad Social que la Administración no haya liquidado por prescripción u otra causa legal, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración de la Seguridad Social que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio”.

sujeto se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales [...]”, lo que permite sostener que, *prima facie*, la cláusula ha modificado su naturaleza, pasando de constituir un efecto extensivo de la anulación de pena por regularización, a una verdadera condición de perseguibilidad, de manera tal que para poderse perseguir dichos injustos se haría necesaria la no – existencia de una regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social. Sin embargo, no podemos compartir tal conclusión. Más allá de lo complejo que resulta en la práctica discernir aquellas condiciones que afectan a la *penalidad* del hecho (aspecto material) de aquellas que afectan a la *perseguibilidad* o *procedibilidad* del mismo (aspecto procesal), pensamos que la respuesta a la cuestión relativa a la mutación de la naturaleza jurídica en este precepto pasa por establecer las razones que fundamentan su establecimiento dentro del Código Penal. Y a nuestro juicio, el fundamento que explica este precepto se identifica en razones de carácter material, que deciden sobre la aplicación o no de la pena con sustento en argumentos de necesidad de pena y de política – criminal. Por tanto, puede afirmarse que este concreto extremo normativo no decide el sí y el cómo del *proceso*, sino que posee una naturaleza de carácter verdaderamente material, con lo que el mismo no deja de ser (pese a la reforma, y más allá de su dicción literal) una extensión del efecto anulador de pena en supuestos de regularización.

Ese fundamento al que nos venimos refiriendo, encuentra soporte en dos razones distintas. En primer lugar, en la menor necesidad de pena que respecto de los mismos todavía cabe afirmar ante supuestos de regularización, toda vez que se trata de delitos que siempre habrán de resultar *instrumentales* a la defraudación, por lo que con la ejecución de este comportamiento postdelictivo se vendría a compensar el conjunto delictivo ejecutado (siempre que se interprete, claro está, que tales delitos, contable y de falsedad, formen parte integrante del mismo fraude). Esta primera razón, unida inextricablemente al principio de mínima intervención penal, aconseja, y permite, el levantamiento de sanción en sede penal. Y, en segundo lugar, en este precepto aparece de nuevo un intensificado interés políticocriminal del Estado en lograr la reparación de la Seguridad Social por medio de la regularización. Si esto es así, resulta lógica la previsión de este extremo normativo, pues en caso contrario, de no proclamarse la impunidad por estos delitos instrumentales al fraude, ya no se estaría fomentando la *reparación*, sino todo lo contrario: el sujeto regularizador con su actuación se estaría

autodeclarando culpable de los delitos de irregularidades contables y falsedades cometidos. Y, sabedor de ello, en vez de animarse a la regularización, optaría por la aquiescencia, desvirtuándose ese interés políticocriminal en la reparación que antes hemos señalado.

Una vez identificada la naturaleza y el fundamento de esta previsión, debe dotarse de contenido a la misma, desde un doble análisis: el relativo a la anulación de pena por las irregularidades contables cometidas, y el que viene referido a la anulación de pena por determinadas falsedades.

En primer lugar, debemos pronunciarnos sobre el levantamiento de sanción penal por las posibles irregularidades contables cometidas instrumentalmente al fraude. Con anterioridad a la reforma operada por LO. 7/2012, la cláusula de regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social no preveía la extensión de sus efectos a las irregularidades contables, limitándose a exonerar de pena por las “falsedades instrumentales” cometidas. No ocurría lo mismo con la regularización en el delito de defraudación a la Hacienda Pública, que sí extendía la impunidad a los ilícitos contables cometidos. La mayor parte de la doctrina identifica, a nuestro juicio con razón, que las irregularidades contables a que se refiere el artículo se identifican con el delito contable previsto en el art. 310 CP., delito que recoge ciertas conductas relacionadas con la observancia, *a efectos tributarios*, de la actualización y orden en la contabilidad mercantil, libros y registros fiscales. Se trata de un tipo penal estrechamente relacionado con el delito fiscal. Para la doctrina, la anulación de pena por el delito contable en supuestos de regularización exige acreditar ciertos requisitos y, entre ellos, que las irregularidades contables se hayan cometido como medio, instrumentalmente, para realizar el delito de defraudación. Este concreto requisito hace que nos planteemos la posibilidad de encontrar algún tipo de irregularidad contable, de entre las recogidas por el art. 310 CP., que pueda cometerse con carácter *medial* o *instrumental* a la defraudación a la Seguridad Social, de tal manera que el injusto contable aparezca como *medio necesario* para este fraude y se realice con el fin exclusivo de cometer el mismo. Y, según tratamos de demostrar a lo largo del capítulo, aunque es posible encontrar un delito contable que concorra conjuntamente con un delito de defraudación a la Seguridad Social, en ningún caso puede afirmarse que el incumplimiento de deberes contables constituya un medio necesario para la defraudación a este ente, por lo que ya

no configuraría un delito *instrumental*. La relación entre ambos injustos no cumple con el requisito de la “instrumentalidad”, necesario según lo dispuesto en el último párrafo del art. 307,3 CP. El efecto de anulación de pena para los delitos contables resulta del todo lógico para el caso de la regularización en el delito fiscal, donde, ahora sí, aquéllos injustos aparecen como instrumentales a la defraudación, puesto que son necesarios para la misma y se realizan con el único fin de perpetrar el fraude contra la Hacienda Pública (existe una relación jurídico – tributaria). El delito contable carece de autonomía siempre que aparezca en conexión exclusiva con un delito de fraude fiscal, por comportarse en estos casos como un delito de preparación, cuyo desvalor se desvanece al quedar aprehendido por el desvalor propio del delito de defraudación tributaria; pero ello no puede predicarse en el caso del fraude contra la Seguridad Social, en el que, a pesar de que pueda aparecer algún delito contable, no podrá nunca afirmarse que aquél devino instrumental al fraude. Por todo ello, y al otorgar esta nueva regulación una operatividad nula al precepto, solicitamos de *lege ferenda* una modificación del párrafo tercero del art. 307,3 CP. en el sentido de suprimir la expresa referencia a las “irregularidades contables”.

En segundo lugar, debemos analizar el contenido de la anulación de pena por determinadas falsedades instrumentales. Desde un primer momento se ha de afirmar que en el delito de fraude contra la Seguridad Social cobra especial importancia las falsedades, atendida la dinámica comitiva de aquél primero (consistente en *defraudar*). El interrogante principal consiste en delimitar qué falsedades han de quedar comprendidas en este precepto. A nuestro juicio, es necesario sostener una interpretación restrictiva de este extremo de la norma, teniendo en cuenta el fundamento de la misma que venimos manteniendo. De ello se desprenden una serie de requisitos: (1) las falsedades deben ser instrumentales y mantener en todo caso una relación medial con el fraude (medio necesario); (2) las falsedades deben haber sido cometidas con carácter previo a la defraudación; (3) las falsedades se beneficiarán de la anulación de pena cuando no proyecten su funcionalidad delictiva más allá de la defraudación a la Seguridad Social (es decir, que ésta sea su único objetivo) y siempre que la falsedad no haya servido para cometer otras defraudaciones que no hayan sido correspondientemente regularizadas. Como se ha comprobado a lo largo de este capítulo, algún sector defendía una exégesis fiscalista de este extremo de la norma, entendiendo que con su establecimiento en el cuerpo del Código Penal únicamente se

pretendía maximizar las potencialidades recaudatorias de la norma, pues se elimina la pena por un delito (falsedad) que mantiene su contenido de injusto propio, más allá de la defraudación. No obstante, pensamos que para contrarrestar esta opinión, y evitar con ello una bagatelización del fundamento penal de la cláusula que defendemos, debe darse un paso más en la dirección interpretativa – restrictiva apuntada. De este modo, puede sostenerse que la extensión de los efectos anuladores de pena para el caso de las falsedades instrumentales sólo debe resultar admisible en la medida en que las mismas *carezcan de autonomía punitiva* respecto del delito de defraudación. El carácter *instrumental* y de *exclusiva relación con la deuda defraudada* al que se refiere el último párrafo del artículo 307,3 CP. debe entenderse, según nuestra interpretación, en el sentido de que las falsedades formen parte integrante de la propia defraudación, esto es, que no resulten punibles autónomamente, al margen de aquélla, integrando ya el desvalor propio de la defraudación. Pensamos que con el empleo de esta interpretación es posible seguir fundamentando el precepto desde un *telos* propiamente penal, pues al considerarse que sólo pueden beneficiarse de la impunidad aquellas falsedades instrumentales que carezcan de autonomía punitiva (esto es, aquellas cuyo desvalor está ya consumido en la propia defraudación, formando parte integrante del fraude mismo), todavía puede sostenerse una disminuida necesidad de pena a través del comportamiento regularizador – reparador llevado a cabo espontáneamente por el sujeto, que compensa ese *conjunto delictivo* que constituye el fraude. De este modo, cuando el sujeto presenta un reconocimiento de la deuda realiza una declaración por la que rectifica, además del fraude inicial, la falsedad por medio de la cual se llevó a cabo la defraudación misma. A nuestro juicio, además, lo esencial es que la falsedad resulte puramente instrumental al delito de defraudación y no posea autonomía delictiva respecto de éste, con independencia del tipo de documento en que se lleve a cabo²⁰⁰¹. Todo ello sin desconocer la subsistencia de un interés políticocriminal del Estado en lograr la reparación: el legislador libera de pena también por estos delitos pues en caso contrario no se estaría fomentando dicha reparación, sino más bien obstaculizándose aquélla.

²⁰⁰¹ No obstante, tal y como advertimos a lo largo del presente capítulo, debemos señalar que la disposición estudiada aparece dotada de una relevancia menor en el caso de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, al tener en cuenta que el Código Penal de 1995 descriminalizó las conductas de falsedad ideológica cometidas por particulares en documento público, oficial o mercantil.

Dentro de lo que hemos denominado “alcance objetivo de la regularización” todavía quedan por atender dos cuestiones relevantes:

Por un lado, no puede pasarse por alto la existencia de la Disposición Final 5ª de la Ley Orgánica 10/1995, del Código Penal, que señala lo siguiente: “la exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305, apartado 4; 307, apartado 3, y 308, apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos”. Con esta Disposición el legislador ha querido extender los efectos anuladores de pena a ciertos injustos instrumentales al fraude (a nuestro modo de ver, dado que el extremo referido al delito contable carece de operatividad práctica en el caso del art. 307 CP., este extremo se refiere sólo a las falsedades), cuando éste no resulte punible por no alcanzar la cuantía de 50.000 euros (esto es, en definitiva, una extensión de la impunidad a las irregularidades contables y falsedades instrumentales a la defraudación aún cuando aquélla no resulte sancionable en sede penal sino sólo en sede administrativa)²⁰⁰². Por supuesto, para que estos delitos queden libres de sanción penal, también en el ámbito administrativo, deberán respetar los requisitos ya señalados anteriormente en relación con el delito de defraudación (instrumentalidad, exclusividad con el fraude, carácter previo...). En todo caso debe afirmarse que esta Disposición sólo permite anular la pena por tales delitos, pero no elimina la responsabilidad por las infracciones administrativas cometidas. Discutible resulta el concreto fundamento y razón de ser de esta Disposición Final 5ª. Como tuvimos ocasión de comprobar, algún sector entendía que su previsión supone un nuevo atisbo de instrumentalización del Derecho penal en aras a alcanzar finalidades meramente recaudatorias: con su instauración se estarían anulando las penas por ciertos delitos falsarios, sin que sin embargo se libere de sanción por las infracciones administrativas, absorbiendo estas últimas un desvalor mayor que el suyo propio. Y, en efecto, no parece posible hablar de una relación de *consunción* entre ambos injustos, pues se hace difícil afirmar que un ilícito de carácter administrativo pueda absorber el desvalor de un ilícito de carácter penal. Sin embargo, no por ello pensamos que esta norma quede explicada sin más en

²⁰⁰² Pensamos que no se trata de extender la anulación de pena por estos delitos instrumentales a supuestos de *fraudes atípicos*, pues como defendimos en el capítulo I de este trabajo, a nuestro juicio la cuantía posee naturaleza jurídica de condición objetiva de punibilidad, sin que la misma pueda concebirse como resultado patrimonial típico en el fraude contra la Seguridad Social.

razones de carácter político – fiscal o recaudatorio: su previsión responde a una necesidad de armonización que, a pesar de no encontrar sustento en razones meramente dogmáticas (de ahí su previsión como *Disposición final*, y no en el cuerpo del art. 307,3 CP.), se identifica con el respeto al principio de proporcionalidad y al principio de igualdad que inspiran el conjunto del Ordenamiento jurídico. Se trata de una manifestación del principio hermenéutico *a fortiori*: si cuando se regulariza por encima de 50.000 euros no se aplica pena por determinados delitos instrumentales, también cuando el sujeto procede a regularizar su situación en fraudes que no superan dicha barrera (ilícitos administrativos) debe proclamarse la impunidad por tales delitos, pues no resultaría proporcional que ante supuestos de fraudes de mayor cuantía el legislador haga extensible la anulación de pena a dichos injustos mediales, y ante casos de menor cuantía defraudada, por el contrario, el sujeto resulte finalmente sancionado por aquéllos.

Por otro lado, debemos cuestionarnos qué ha de ocurrir con los posibles delitos de blanqueo de capitales ejecutados, y su relación con el fraude a la Seguridad Social. Hemos de recordar que en nuestra tesis la regularización elimina la *punibilidad* del hecho, pero no el delito, que subsiste. Por ello, a pesar de que se lleve a cabo una correcta regularización, puede todavía afirmarse que existe un delito de defraudación a la Seguridad Social (pues sólo ha quedado anulada la pena por éste). Por tanto, puede sostenerse la existencia de una actividad delictiva previa a efectos de un posible delito de blanqueo de capitales, por el que el sujeto sería penado. La pregunta entonces es: ¿puede suponer esta situación un desaliento a la regularización (que contravendría el interés políticocriminal en la reparación), que haría que el sujeto no procediese a regularizar, sabedor de que podrá ser penado (en su caso) por blanqueo de capitales? La respuesta, a nuestro juicio, debe ser negativa, siempre que se defienda, como nosotros hacemos, la tesis patrocinada por BACIGALUPO (si bien en exclusiva relación con el delito fiscal). El autor mantiene que entre el delito fiscal y el blanqueo de capitales no existe una relación de concurso real, sino de concurso aparente de leyes que debe ser resuelto por consunción, siendo el delito de blanqueo de capitales un acto posterior copenado del delito fiscal, por lo que “si esas acciones ya están copenadas en la pena del delito fiscal, una nueva punibilidad comporta la violación del principio *ne bis in*

idem”²⁰⁰³. Por ello, señala el autor, “aunque se considerara que los hechos imputados a un mismo autor pueden ser formalmente subsumidos bajo los tipos del delito fiscal y del blanqueo de dinero, ambos tipos concurren en la forma de un concurso (aparente) de normas que excluye el delito de blanqueo por ser un hecho posterior copenado”²⁰⁰⁴. Aplicando esta tesis al caso que nos ocupa, la Seguridad Social, entonces en supuestos de regularización no podrá hablarse de una contravención a ese interés en la reparación, pues no existirá pena tampoco por el delito de blanqueo de capitales.

Una vez han sido analizados los efectos de la regularización desde el punto de vista objetivo, procede analizar el alcance de esta institución en clave subjetiva. En este capítulo hemos abordado la compleja cuestión relativa a la regularización y los terceros partícipes que hubieran podido intervenir en la defraudación, en lo que se refiere a la posibilidad de acceso al levantamiento de pena por parte de aquéllos. El tipo penal del art. 307 CP. constituye un delito especial, lo que condiciona la relevancia de las intervenciones en la defraudación por parte de sujetos que no reúnen las cualidades exigidas para ser *sujetos activo* (esto es, extraneus). Estos sujetos no podrán ser nunca autores de la defraudación, más sí es posible que los mismos contribuyan accesoriamente al fraude mediante algún tipo de participación. En este sentido destacan las figuras de los asesores, gestores, y, en algún caso (mínimo), los trabajadores de la empresa, sujetos que pueden ser partícipes en el delito de defraudación a la Seguridad Social.

El problema de la regularización y la participación deriva directamente de la asunción en nuestro Ordenamiento del principio de accesoriedad limitada: el hecho del autor que resulte típico y antijurídico, permite ya responsabilizar penalmente al partícipe. Si tenemos en cuenta que la regularización afecta a la punibilidad del hecho, más no al delito que subsiste, y que por tanto reúne las características de “típico” y “antijurídico”, los partícipes se verán abocados a la sanción penal por más que el autor pueda quedar libre de pena si lleva a cabo una correcta regularización. Sin embargo, resulta obvio lo incoherente de esta situación: mientras que el autor que regulariza quedará completamente exonerado de pena, el partícipe, que sólo accesoriamente ha

²⁰⁰³ BACIGALUPO, *La reforma del delito fiscal... cit.*, p. 6.

²⁰⁰⁴ BACIGALUPO, E.: *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Ed. Civitas, Navarra, 2012, P. 13. Sobre los actos posteriores copenados, ampliamente vid.: pp. 20 y ss.

contribuido al fraude, habrá de verse sancionado penalmente, tratándose de esta forma mejor a quien hace lo más que a quien hace lo menos.

El problema se intensifica al reconocer que la causa de levantamiento de pena que supone la regularización ostenta un carácter personal indiscutible, a la luz del fundamento penal que venimos defendiendo a lo largo de esta investigación, identificado en un acto de reparación mediante el cual el sujeto (*personalmente*, por tanto) demuestra una reducida necesidad de pena. El hecho de otorgar a la regularización naturaleza *personal* implica reconocer que el efecto anulador de pena sólo alcanza a aquél que realice efectivamente el comportamiento postdelictivo, es decir, a quien *regularice* su situación ante la Seguridad Social. Y ello en principio resulta sólo predicable del autor, más no de los terceros partícipes que hubieran intervenido en la defraudación (éstos, en principio, no podrán demostrar esa reducida necesidad de sanción penal). En definitiva, en palabras de FARALDO CABANA, “las razones de prevención general y especial que conducen al levantamiento de la pena del sujeto que ha llevado a cabo el CPP (comportamiento postdelictivo positivo) no pueden proyectar sobre aquéllos otros intervinientes en el hecho que no han decidido retornar a la legalidad”²⁰⁰⁵, por lo que la institución de la regularización posee en todo caso una naturaleza *personal*.

A la hora de afrontar este problema, nos decantamos por dividir el análisis en dos partes diferenciadas: por un lado, ha de responderse la cuestión de si los partícipes deben poder acceder al levantamiento de pena en supuestos de regularización. Si la respuesta a este interrogante deviene afirmativa, habrá de responderse, por otro lado, cómo puede el partícipe acceder a dicha anulación de pena tras la defraudación.

En relación al primer interrogante apuntado, algún sector ha considerado que el partícipe no debe poder acceder a la anulación de pena por regularización, acudiendo a argumentos de muy diversa índole. Por un lado, se aduce que el art. 307 CP. sólo se refiere a la regularización de “su” situación, esto es, la del autor, pero no a la de terceros sujetos intervinientes. Por otro lado, se acude al contenido de la Exposición de Motivos de la LO. 6/1995 en que se afirmaba que la figura de la regularización se configuraba

²⁰⁰⁵ FARALDO CABANA, *Las causas de levantamiento de la pena*, cit., p. 192.

con la pretensión de “salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes”, añadiéndose además que “por lo que respecta a cuantas otras personas puedan resultar responsables de los delitos se aplicarán las normas generales del Código Penal” (esto es, las reglas propias del principio de accesoriedad limitada, que conducirían, como dijimos, a la sanción del partícipe). Se entiende también por este sector que los límites temporales establecidos en la cláusula de regularización carecerían de sentido alguno en el caso de los partícipes, ya que éstos no pueden ser objeto de notificación de las actuaciones de inspección (como reza la primera de las causas de bloqueo) por lo que además, de admitirse el levantamiento de pena también para los partícipes, éstos podrían regularizar válidamente *sine die*.

En nuestra opinión, no obstante, los resultados a los que conduce la línea de investigación anterior distan mucho de ser satisfactorios desde la propia perspectiva axiológica que informa nuestro Código Penal. Entendemos que también los partícipes deben poder acceder al levantamiento de pena en supuestos de regularización por diferentes motivos. Primero, porque no resulta *justo por desproporcionado* que mientras el principal (el autor) pueda eliminar la pena por el delito de defraudación cometido, el accesorio (el partícipe) resulte penado siempre y en todo caso, más aún al tener en cuenta que cuando el autor de la defraudación procede a regularizar su situación la norma ya ha alcanzado sus *finalidades* recaudatorias. De sostenerse una interpretación contraria resultaría por de pronto que se estaría tratando mejor a quien hace lo más que a quien hace lo menos, por lo que también un argumento *a fortiori* avala nuestra interpretación. Por otro lado, la norma del art. 307,3 CP. no excluye de manera expresa la extensión del efecto de la no – punibilidad a los partícipes (como ocurre con otros preceptos del Código, como por ejemplo el art. 268,2 CP.); por tanto: cuando el Código Penal ha querido excluir a los partícipes del efecto desplazador de pena (exclusión o anulación) lo ha hecho constar expresamente. Incluso la propia normativa de cotización a la Seguridad Social permite la satisfacción de la obligación por parte de terceros²⁰⁰⁶. Además, por último, de no admitirse la posibilidad de exención de pena por

²⁰⁰⁶ Art. 17 RGR.: “están legitimados para el pago de las deudas a la Seguridad Social objeto de la gestión recaudatoria los sujetos responsables del pago de aquéllas, los administradores de bienes o negocios intervenidos o administrados judicialmente y, en general, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el responsable del pago. En ningún caso, el tercero que pague la deuda estará legitimado para el ejercicio, ante la Administración de la Seguridad Social, de los derechos que correspondan al responsable del pago, sin perjuicio de las acciones de repetición que sean procedentes según el derecho privado”.

regularización a los partícipes se estaría imponiendo al autor que regulariza la obligación de denunciar a los restantes intervinientes en el hecho delictivo, como un requisito *extra* añadido a los expresamente requeridos por el art. 307,3 CP., quedando de este modo los partícipes abocados indefectiblemente a la sanción penal; sin embargo, tal deber no se le exige al autor. Por todo ello, mantenemos que también los partícipes en la defraudación deben poder tener acceso a la anulación de pena en supuestos de regularización.

El verdadero problema acontece en el momento de sostener la concreta fórmula por la cual los partícipes pueden verse beneficiados de este efecto anulador de pena (esto es: ¿cómo acceden los terceros al levantamiento de la pena?). En este sentido pueden encontrarse en la doctrina hasta tres teorías diferenciadas:

Por un lado, algunos autores defienden que es suficiente con comprobar que el autor de la defraudación haya regularizado su situación para que el partícipe quede automáticamente liberado de pena, sin que se haga necesario constatar ulteriores conductas de estos últimos. Y ello porque, con apoyo en lo dispuesto en la norma, a los terceros sujetos ajenos al autor les estaría vedada toda posibilidad de regularizar (lo que sólo podría hacer el autor). La norma no exige del partícipe ningún comportamiento positivo, ni lo permite, por lo que su exigencia por parte del intérprete incluso podría converger *in mala partem*. Como comprobamos, alguno de estos autores optaba por una interpretación *in bona partem* de lo dispuesto en el art. 65 CP²⁰⁰⁷. respecto de la comunicabilidad de circunstancias atenuantes a terceros partícipes. A esta tesis se le ha objetado que con ella el partícipe queda siempre a merced de lo que haga (o no) el autor: si éste actúa y regulariza podrá el partícipe quedar libre de pena; pero si el autor decide no actuar el partícipe se verá imposibilitado de regularizar por sí mismo, y se verá abocado a correr la misma suerte que el principal. Es más, según se considera, acudir a una interpretación analógica del art. 65 CP. no sería posible toda vez que los

²⁰⁰⁷ Señala el art. 65 CP. lo siguiente: “1. Las circunstancias agravantes o atenuantes que consistan en cualquier causa de naturaleza personal agravarán o atenuarán la responsabilidad sólo de aquéllos en quienes concurren. 2. Las que consistan en la ejecución material del hecho o en los medios empleados para realizarla, servirán únicamente para agravar o atenuar la responsabilidad de los que hayan tenido conocimiento de ellas en el momento de la acción o de su cooperación para el delito. 3. Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate”.

supuestos allí contemplados son totalmente diferentes al que constituye la figura de la regularización.

Por otro lado, un segundo sector doctrinal considera que para que el partícipe pueda quedar libre de pena tras la defraudación es necesario que realice alguna contribución propia al comportamiento regularizador, sin que el solo acto de regularización llevado a cabo por el autor de la defraudación baste para anular la pena de terceros. Y ello por dos razones: primero, por el ya aludido carácter *personal* que ostenta la cláusula; y segundo, porque para hablar de una reducida necesidad de pena desde razones de prevención general y especial (fundamento de la regularización, como dijimos), se exige siempre del sujeto una actuación positiva. Dentro de este grupo, no obstante, divergen distintos posicionamientos:

Algunos autores consideran que el partícipe puede regularizar su propia situación con independencia de que el autor regularice o no; a pesar de que el partícipe no pueda dar cumplimiento al deber de cotización, que corresponde en exclusiva al autor, sí puede realizar algún tipo de actuación coadyuvando a esa reparación. Para estos autores, sin embargo, el partícipe no podrá regularizar en dos supuestos: cuando no interviene en la regularización a causa del desconocimiento, o cuando consta su oposición o entorpecimiento a la regularización del autor, atendido el fundamento penal que inspira a esta figura. A este tesis se le objeta que el Código Penal ya ha señalado cuáles son los actos que conforman la regularización, y lo ha hecho pensando en la figura del autor, no de terceros posibles intervinientes. De este modo, elaborar *ex lege* una teoría sobre los concretos actos que los partícipes deben llevar a cabo para acceder al levantamiento de la pena no podría encontrar soporte en el texto del art. 307,3 CP. Por otro lado, si se permite que el partícipe pueda regularizar su situación al margen de lo que haga el autor, en realidad el acto de regularización del partícipe se reduce a la denuncia del defraudador; y esta obligación de denunciar no se encuentra establecida en la ley. Y, por último, si este sector de la doctrina parte, como parece que hace, de la existencia de un deber extrapenal que hay que cumplir, entonces sencillamente habrá que concluir que cumplido ese deber por quien lo ostenta (esto es: el autor de la defraudación), se ha cubierto la exigencia dimanante de la norma, por lo que la pena debe desaparecer en todo caso, y también, claro, para el caso de terceros partícipes.

Por otro lado, en el marco de esta postura se ha patrocinado otra teoría inicialmente defendida por la Fiscalía General del Estado²⁰⁰⁸, y a la que se han adherido posteriormente algunos sectores de la doctrina. Este tesis diferencia entre distintas actitudes o comportamientos de los *extraneus* en orden a la regularización. Por un lado, en aquéllos casos en los que los partícipes del delito hayan colaborado de alguna forma en la regularización, la FGE. que deberán verse favorecidos por el efecto anulador de pena proclamado por la cláusula (bastando, incluso, el mero auxilio espiritual). Por otro lado, en caso de que los partícipes realicen cualquier acto tendente a obstaculizar la regularización del autor, no podrán acceder al levantamiento de la pena. En tercer lugar, cuando el partícipe ignora la regularización por parte del autor, o este último no hubiera informado a aquél primero, la FGE. remite el examen sobre la posibilidad de anulación de pena a los Señores Fiscales. Ya por último, en aquellos supuestos en los que el partícipe quiere regularizar pero el autor se niega o lo obstaculiza, no será posible aplicar a aquéllos el levantamiento de pena, dado que, de facto, no se ha producido la regularización. A este tesis se le han objetado dos críticas: por un lado, que sigue sin solventar el problema de la dependencia del partícipe de la actuación del autor en muchos casos; por otro, la se objeta la notable carga de inseguridad jurídica que dimana de la misma.

Por último, dentro de este grupo de teorías, algún autor ha considerado que, por analogía con la regla prevista para el desistimiento de la tentativa, la exclusión de pena en supuestos de regularización debe alcanzar a todos los partícipes que, de alguna manera, contribuyan a la regularización. Sin embargo, a esta última tesis puede objetársele la parquedad en su razonamiento, pues aún apareciendo como muy claro el fundamento sobre el que debe asentarse la anulación de pena (analogía con el desistimiento), no encontramos respuesta a cuál deba ser el concreto comportamiento que el tercero tenga que ejecutar en orden a la regularización, con la consiguiente carga de inseguridad jurídica que reporta tal razonamiento.

Resta por señalarse una última teoría que influye en la discusión que nos ocupa, y a la que nos hemos referido sólo por remisión, dado que las bases de la misma ya fueron explicadas anteriormente en el transcurso de esta investigación. Nos referimos a

²⁰⁰⁸ Vid.: Consulta 4/1997, de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal.

la tesis patrocinada por QUERALT JIMÉNEZ y seguida después por ALONSO GALLO, clasificando la regularización como *causa de exclusión retroactiva de la antijuridicidad* (naturaleza jurídica que ya nosotros desechamos en el capítulo II). Dado que para estos autores la regularización elimina retroactivamente el carácter antijurídico de la defraudación, entonces, teniendo en cuenta el principio de accesoriedad limitada de la participación, al no poder afirmarse que el hecho es antijurídico, los partícipes no han contribuido con su actuación a un hecho injusto, por lo que tampoco deberán ser objeto de sanción penal. Sin embargo, por las razones expuestas en el ya aludido capítulo segundo de este trabajo, y toda vez que no compartimos la naturaleza jurídica del instituto de la regularización defendida por este sector doctrinal, no podemos apoyar la solución expuesta.

Como señalamos, la mejor solución sería que desde la propia ley se ampliase el efecto anulador de pena respecto de los terceros partícipes en la defraudación. Lamentablemente, el legislador no ha sabido aprovechar las últimas reformas para afrontar esta desafortunada situación. Pensamos por ello que la solución ante este problema pasa por indagar en la línea políticocriminal y el sistema de valores adoptado por nuestro Código Penal en materia de participación en delitos especiales para después extraer una solución satisfactoria ante estos casos.

La anulación o el levantamiento de pena a los partícipes debe producirse de forma automática, pues éstos no pueden regularizar, ni están llamados a ello. Dado que no pueden ejecutar este comportamiento postdelictivo, no podrán demostrar una reducida necesidad de pena que fundamente la anulación de la misma. Son, pues, razones de política criminal las que conducirán a obtener una conclusión en este aspecto.

Nuestro Código Penal, en materia de participación delictiva en los delitos especiales, ha configurado un art. 65,3 CP. en virtud del cual posibilita que “cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate”. De ello se puede extraer una conclusión clara: para nuestro Código el partícipe en un delito especial debe ser penado siempre con pena inferior en grado, en

supuestos en los que el autor no lleva a cabo comportamiento postdelictivo positivo alguno. Lo coherente con este sistema valorativo sería, pues, que en aquellos casos en los que el autor ejecuta un determinado comportamiento postdelictivo reparador, como ocurre con la regularización, en los que la ley permite anular su pena por completo, el partícipe debiera también beneficiarse de la completa anulación de pena. Un *tertium comparationis* entre estos supuestos permite comprobar que, de otro modo, no se estaría respetando la igualdad ni la proporcionalidad como principios y valores que inspiran nuestro sistema. La solución es clara: el partícipe en la defraudación debe también quedar libre de pena cuando el autor haya procedido a la regularización de su situación. No solo resulta posible sino también acertado encajar esta solución ante la problemática que nos planteamos. Y esta solución, de carácter políticocriminal, resulta plenamente coherente con el sistema de valores adoptado por nuestro Código en relación con la participación en los delitos especiales. La misma, además, no deviene contraria al principio de legalidad penal, pues la ley no obliga a la imposición de sanción al partícipe en el supuesto del art. 307,3 CP., sino que mantiene un completo silencio al respecto.

En definitiva, si se quiere respetar el sistema valorativo seguido por nuestro Código Penal, así como los principios de proporcionalidad, equidad, igualdad y justicia material que inspiran nuestro Ordenamiento Jurídico, la solución pasa por aplicar automáticamente el efecto levantador de pena a los terceros partícipes en supuestos de regularización ante un delito de defraudación a la Seguridad Social.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La institución de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social es una figura relativamente joven en nuestro Derecho penal. Aparece en el Anteproyecto de Nuevo Código Penal de 1983, cuyo art. 291 permitía imponer la pena en su mitad inferior si el obligado al pago abonaba la cantidad debida antes de sentencia. Ello suponía dos diferencias respecto del actual art. 307,3 del Código Penal: por un lado, no se anulaba completamente la pena, sino que se atenuaba; por otro, la única causa de cierre a la regularización era el dictado de sentencia. Esta propuesta de Anteproyecto no llegó nunca a aprobarse. La LO. 6/1995 tipifica por vez primera el delito de defraudación a la Seguridad Social acompañándolo de una cláusula de regularización que se mantendría en el texto del Código Penal aprobado por LO. 10/1995, y hasta la última reforma operada sobre estos delitos por LO. 7/2012. El legislador se limitó a trasladar al ámbito del fraude contra la Seguridad Social una institución, la regularización, que nacida en el seno del Derecho fiscal se introdujo en el texto penal para el delito contra la Hacienda Pública, basándose en la idea de “similitud” entre ambos ilícitos.

SEGUNDA. La regularización en el actual artículo 307,3 CP. es fruto de una última reforma operada en los delitos de defraudación contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social mediante la LO. 7/2012, enmarcada en el plan de lucha contra el fraude, el empleo irregular y el fraude frente a la Seguridad Social previsto para el bienio 2012 – 2013. Con esta modificación, y a tenor del propio Preámbulo de la Ley, se pretenden aclarar las dudas sobre la naturaleza y efectos de la regularización. Según la Exposición de Motivos del Anteproyecto de esta Ley, la finalidad confesada era configurar la regularización como un elemento negativo del tipo, retrasando la consumación a las causas de bloqueo, tesis seguida por la Fiscalía en su Informe a dicho texto, si bien finalmente las críticas del CGPJ. hicieron cambiar la que es la redacción definitiva. El nuevo texto define la regularización, que ahora exige el reconocimiento y pago de la deuda, incorpora una nueva causa de bloqueo de tipo judicial, extiende los efectos de la regularización a los supuestos en que la deuda se satisface una vez ha prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa, y

amplía el ámbito de aplicación, al igual que ocurre con el delito fiscal, a las posibles irregularidades contables cometidas instrumentalmente al fraude. Aunque no es el objeto de este trabajo, debe señalarse que la citada reforma modifica el contenido del artículo 307 CP. en otros puntos, como son la cuantía (actualmente situada en 50.000 euros) y la forma de computarla, así como previsiones en orden a la ejecución de la responsabilidad civil.

TERCERA. Paso previo a la exposición y toma de postura sobre la regularización prevista en el artículo 307 CP. es el establecimiento del bien jurídico protegido en este delito, lo que coadyuva a determinar el momento consumativo y con ello la naturaleza jurídica de esta institución. La defraudación a la Seguridad Social no puede constituir un delito meramente formal, tras el cual no exista bien jurídico alguno, pues en nuestro sistema todo delito debe comportar por necesidad una ofensa o lesión a un interés jurídico (principio de ofensividad o lesividad). En el estudio del bien jurídico debe evitarse la confusión del interés jurídicamente protegido con el medio comisivo, que llevaría a considerar este delito como una modalidad falsaria. Por lo demás, por más que en algún caso se haya defendido que el delito de defraudación a la Seguridad Social constituye un supuesto de infracción de deber, a tal línea de pensamiento se le debe objetar: en primer lugar, que con esta teoría (al menos desde la concepción *jakobsiana*) el fundamento de la imputación reside en la infracción misma de un deber extrapenal, y no en la lesión de un determinado interés, lo que acerca la concepción del Derecho penal a la necesidad de lograr una determinada actitud o lealtad del ciudadano con el Estado, sancionándose al mismo no por la lesión de un determinado bien jurídico, sino por su actitud desleal, alejando a la norma del principio de lesividad u ofensividad. Y, en segundo lugar, que resulta ciertamente cuestionable la existencia de un deber en el delito de fraude contra la Seguridad Social pues, al contrario de lo que ocurre con la Hacienda Pública, en que el art. 31 CE. sí recoge un determinado deber del ciudadano para con el Estado (“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...”), en materia de Seguridad Social el art. 41 CE. no lo establece, ubicándose este precepto entre los principios rectores de la política socioeconómica, que obliga al Estado, y no al ciudadano, al mantenimiento de un régimen público de Seguridad Social.

CUARTA. Puede afirmarse la existencia de dos tesis eminentemente mayoritarias en lo que se refiere al bien jurídico protegido en el delito de defraudación a

la Seguridad Social: las tesis *funcionalistas*, que consideran que el bien jurídico es la función recaudatoria de la Seguridad Social, y las tesis *patrimonialistas*, que identifican en el patrimonio de la Seguridad Social el objeto de protección.

QUINTA. El delito de defraudación a la Seguridad Social protege, a modo de bien jurídico, la función recaudatoria de la Seguridad Social. Ello se desprende de la Exposición de Motivos de la LO. 6/1995, que introdujo por vez primera este delito en nuestro Ordenamiento Jurídico, en que podía leerse que este tipo “tutela de manera singular la función recaudatoria de la Seguridad Social cuando se la deja en situación de desconocimiento de la existencia de los hechos que fundamentan el nacimiento y la cuantía de la deuda”. El delito no pivota sobre la causación de un perjuicio patrimonial, identificado en los 50.000 euros, pues la naturaleza jurídica de la cuantía no es la de resultado típico sino la de condición objetiva de punibilidad. *Defraudar*, como verbo rector del tipo, no se identifica con la idea de “dejar de pagar” sino con “ocultar” la información a la Seguridad Social, privándola de la información precisa para el ejercicio de su función. De modo contrario se estaría aproximando peligrosamente este tipo penal a la otrora vigente prisión por deudas al Estado. La mera existencia de una deuda no puede ser la que fundamente la intervención delictiva. La institución de la Seguridad Social, en virtud del art. 41 CE., es una parte del Estado que sirve al objetivo de cumplir ciertas funciones sociales asignadas al mismo; protegiéndose penalmente el correcto funcionamiento de la *función recaudatoria* de la Seguridad Social se logra el mantenimiento de dicho régimen social – prestacional. Esta postura no implica reconocer que el art. 307 CP. quede reducido a un mero apéndice instrumental al servicio de la Administración, pues el delito no protege la “recaudación” sino la “función recaudatoria”, con objeto de cumplir con el mandato prestacional dimanante de la Constitución. Entendemos que no puede afirmarse que lo tutelado en el art. 307 CP. sea el patrimonio de la Seguridad Social, pues en este precepto no obtiene protección la función del gasto, sino tan solo la de ingreso. Es cierto que una sola defraudación no es susceptible de lesionar o hacer peligrar la función social asignada al Estado en materia de Seguridad Social. Pero ello puede predicarse tanto desde la concepción funcionalista como patrimonialista. El delito de defraudación a la Seguridad Social debe interpretarse, por ello, a la luz de la categoría dogmática de los delitos acumulativos (*kumulationsdelikte*), que tratan de prevenir la masiva imitación de estas conductas en la sociedad. La afección al bien jurídico no puede afirmarse desde la óptica de un

comportamiento individual, pero sí ante la generalización y reiteración de conductas defraudatorias que aisladamente resultarían inocuas.

SEXTA. Cuestión directamente imbricada con la regularización (sobre todo con su naturaleza jurídica) es la relativa al momento de consumación delictiva, lo que depende de la posición que se tenga respecto del bien jurídico tutelado en este tipo penal. Desde nuestra concepción del delito como de mera actividad, en el que la cuantía supone, no el resultado típico, sino una condición objetiva de punibilidad, y en el que se protege la función recaudatoria de la Seguridad Social, en atención a las diferentes modalidades de defraudación, el momento consumativo es el siguiente: (a) en la modalidad de *elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta*, el delito se consume con la presentación de la liquidación fraudulenta ante la TGSS (si hablamos de modalidad activa), o cuando expire el plazo reglamentario para efectuar la declaración de la deuda sin haberse presentado liquidación alguna (si hablamos de omisión); (b) en la modalidad de *obtención indebida de devoluciones* el delito se consume con la presentación ante la Administración de la solicitud fraudulenta de dichas devoluciones; (c) en la modalidad relativa al *disfrute indebido de deducciones* el delito se consume con la presentación del boletín de cotización que contemple una liquidación falsa aplicando deducciones indebidas; no obstante, en el caso en que el empresario haya obtenido lícitamente la deducción, pero posteriormente incumpla alguna de las condiciones impuestas para su disfrute, y entendiendo que esta conducta resulta típica a la luz del art. 307,1 CP., el delito se consume en el instante en que se incumpla dicha condición.

SÉPTIMA. Tras la reforma operada por LO. 7/2012, el art. 307,2 CP. establece que “a los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior [50.000 euros] se estará al importe total defraudado durante cuatro años naturales”. Esta disposición no debe conducir a interpretar que para la consumación del delito es necesario esperar al transcurso de cuatro años desde la primera defraudación. Más bien habrá de interpretarse que, en el momento en que *durante* el transcurso de cuatro años naturales se supere la cuantía de 50.000 euros se habrá producido la consumación del delito, convirtiéndose el hecho en punible, sin que sea necesario esperar al agotamiento de dicho período temporal para afirmar la consumación.

OCTAVA. En relación con la naturaleza jurídica de la regularización, tras la reforma del Código Penal por LO. 7/2012, por un sector doctrinal se ha mantenido que constituye un elemento de la tipicidad formulado negativamente, por lo que hasta que no se produzcan las causas de bloqueo el delito no puede entenderse consumado. Sin embargo, pensamos que no puede mantenerse la naturaleza jurídica de causa de atipicidad de la cláusula de regularización. El delito ya se ha consumado en un instante anterior a la regularización, nunca más allá del transcurso del plazo legal para el cumplimiento ordinario de la obligación de cotizar. Ello convierte a la regularización en un comportamiento postdelictivo de carácter positivo, pues opera *ex post facto*, una vez se ha consumado el delito de defraudación. La tesis de la atipicidad conduce a dejar en manos de terceros ajenos al sujeto activo la consumación (en concreto, en manos del funcionario administrativo o de los órganos jurisdiccionales), haciéndose depender la existencia del delito del descubrimiento, más no de la lesión del bien jurídico protegido, lo cual no resulta dogmáticamente acertado. Establecer la consumación en las causas de bloqueo supone admitir que hasta ese instante no existía defraudación. Pero la consumación no puede hacerse depender del descubrimiento del hecho: éste no añade nada ni objetiva ni subjetivamente a la defraudación. Por lo demás, ha de tenerse en cuenta que los elementos negativos del tipo son circunstancias que concurren simultáneamente a los elementos positivos que constituyen el delito, siendo ese carácter simultáneo el que permite a los primeros compensar el desvalor de los segundos. Esto no ocurre en la regularización en relación con el delito de defraudación, pues aquella primera entra en juego siempre en un instante posterior al surgimiento de este último y esto es así tanto si se mantiene que el bien jurídico protegido es la función recaudatoria como el patrimonio de la Seguridad Social.

NOVENA. Situar la consumación en el surgimiento de las causas de bloqueo, tal y como propugna la tesis de la atipicidad, puede generar una grave indeterminación, cuando no una nula operatividad por carencia de virtualidad alguna, en lo que se refiere al plazo de prescripción del delito, de manera tal que puedan acontecer tres situaciones: (a) si tras la defraudación el sujeto procede a regularizar su situación, el delito no se habrá consumado, por lo que carece de sentido plantearse la prescripción del mismo; (b) si el sujeto defrauda y no regulariza, no siendo descubierto, no existirá consumación y, por tanto, no podrá empezar a correr el plazo de prescripción; y (c) si el sujeto que defrauda no ha regularizado, pero es descubierto, se produce, de manera simultánea, la

consumación y la interrupción del plazo de prescripción con las correspondientes actuaciones administrativas o judiciales. Como consecuencia de ello, la prescripción no operaría nunca, manteniéndose siempre vivo el delito, con la consiguiente carga de inseguridad jurídica para el autor, y su correspondiente agravio comparativo respecto de otros delitos.

DÉCIMA. La tesis de la atipicidad, como naturaleza jurídica de la regularización, tampoco es posible al tener en cuenta que la función de las causas de bloqueo contempladas en el art. 307,3 CP. no es la de establecer el momento consumativo, sino cerrar el instante hasta el cual puede resultar eficaz el comportamiento postdelictivo regularizador del sujeto, delimitando con ello, además, el carácter *voluntario* o *espontáneo* de dicha regularización. Siendo este momento el límite máximo de la regularización, el límite mínimo viene identificado precisamente en la consumación que ya se ha producido, momento desde el cual el sujeto está facultado a regularizar su situación frente a la Seguridad Social.

DECIMOPRIMERA. El hecho de que tras la LO. 7/2012 la regularización haya quedado ubicada en el art. 307,1 *in fine* CP. no implica que aquella sea un elemento de la tipicidad. Máxime al tener en cuenta que el legislador modificó la inicial redacción de la norma en el Anteproyecto, optando finalmente por sancionar a quien defraudase a la Seguridad Social *salvo* que hubiere regularizado su situación (lo que se hizo al albur de las críticas efectuadas en su informe por el CGPJ.). Este extremo normativo (será castigado [...] *salvo* que exista regularización) supedita la *pena*, más no la *tipicidad* del fraude, a la existencia o no de una regularización válida. Pero la defraudación continúa siendo típica y antijurídica.

DECIMOSEGUNDA. Frente a las tesis que equiparan la naturaleza de la regularización a la del desistimiento de la tentativa (que consideran como causa de atipicidad) consideramos que ello supone un entendimiento incorrecto de la naturaleza del artículo 16,2 CP., que constituye una causa de levantamiento de la pena, pero no excluye la tipicidad de la tentativa. Así como el desistimiento levanta la pena nacida del injusto de la tentativa, también la regularización tiene esos efectos pero esta vez sobre un delito, el de defraudación, que ya se encuentra consumado.

DECIMOTERCERA. Por algún sector de la doctrina se ha interpretado que la regularización ostenta naturaleza jurídica de *causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida*. Con la ejecución de este comportamiento desaparecería retroactivamente el carácter antijurídico de la defraudación ya consumada, aún sin poderse considerar a esta institución como causa de justificación. Esta pretendida nueva categoría dogmática quedaría integrada en el seno de la punibilidad. Esta teoría podría quedar avalada atendido el Preámbulo de la LO. 7/2012, última Ley modificadora de estos delitos, en que podía leerse que la regularización “pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido por la defraudación consumada” o “se considera que la regularización hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento”. Pese a todo, el recurso a la terminología del Código Penal no puede ser una herramienta determinante y definitiva para conocer la verdadera naturaleza de una institución. La existencia de una cláusula capaz de desplazar retroactivamente la antijuridicidad en un delito ya consumado supone una tesis heterodoxa en nuestro sistema de la teoría jurídica del delito, de tal modo que se quebraría la sistemática de la imputación por responsabilidad, no respondiéndose ya por el hecho sino por lo que sigue a ese hecho (en este caso, por la regularización). El juicio que determina cuándo una conducta es o no ajustada a Derecho (es decir, cuándo es antijurídica) viene referido al momento en que dicha conducta entra en contradicción con el Derecho, más no después. Por ello la regularización no puede ser concebida como una circunstancia que elimine retroactivamente la antijuridicidad del hecho, una vez el fraude ha sido consumado. Sólo las causas de justificación permiten desplazar el injusto, pues sólo las mismas generan un auténtico Derecho a actuar de una determinada manera, con el consiguiente deber de tolerar la actuación justificada por parte de la persona afectada, lo que en modo alguno puede hacerse predicable del supuesto de la regularización. Los defensores de esta tesis pretenden lograr con ella que los terceros partícipes en el fraude queden exentos de responsabilidad penal en supuestos de regularización, al eliminarse así el carácter injusto del hecho, y en virtud del principio de accesoriedad limitada de la participación, pues de otro modo, si se concibe a la cláusula como excusa absolutoria o causa de levantamiento de pena, habiéndose afirmado el carácter típico y antijurídico del hecho el partícipe se verá indefectiblemente abocado a la responsabilidad penal por la defraudación. A ello hay que oponer que esta fórmula no es *conditio sine qua non* para alcanzar tal objetivo, existiendo otras posibles vías interpretativas para alcanzarlo, impidiendo que el partícipe responda por el fraude en supuestos de regularización.

DECIMOCUARTA. Otro sector de la doctrina tilda la regularización como *causa de extinción de la responsabilidad criminal*, que se añadiría a las ya previstas en el catálogo del art. 130,1 CP., argumentando que el efecto que se anuda a la ejecución de este comportamiento es la desaparición de toda posibilidad de punición. Los autores que sostienen esta interpretación parten de la innecesariedad de una pretendida categoría a sumar al injusto y a la culpabilidad, esto es, la punibilidad, dado que las cláusulas que tradicionalmente se encuadran en la misma resultarían reconducibles a otras categorías del delito ya existentes. No obstante la regularización no puede ser considerada como causa de extinción de responsabilidad criminal a imagen y semejanza de las ya existentes en el art. 130,1 CP. Primero, porque el catálogo previsto en este precepto constituye un *numerus clausus* de supuestos extintivos de responsabilidad criminal que resultan aplicables a todos los delitos de la denominada “parte especial” del Código Penal. Ostentan, pues, un carácter general que no existe en la regularización, que es un supuesto especialmente configurado para los concretos delitos de defraudación. Y segundo, porque las causas de extinción de la responsabilidad criminal del art. 130,1 CP. se encuentran desvinculadas de la voluntad del autor, sin que pueda concebirse a las mismas como genuinos comportamientos postdelictivos, lo que sí ocurre con la regularización. Las circunstancias del art. 130,1 CP. dependen de sucesos, hechos o acontecimientos objetivos ajenos a la voluntad del autor del delito. Por el contrario, en los comportamientos postdelictivos como la regularización, la anulación de la pena depende de una decisión voluntaria del sujeto, lo que impide comparar a esta institución con las causas de extinción de la responsabilidad criminal del art. 130,1 CP.

DECIMOQUINTA. Para un sector claramente mayoritario de la doctrina y jurisprudencia unánime, la regularización posee naturaleza jurídica de excusa absolutoria (categoría derivada de la dogmática francesa) o bien, en empleo de una terminología más depurada, de causa de anulación o levantamiento de la pena (categoría derivada de la dogmática alemana), institución ubicada en la punibilidad. A nuestro juicio, es esta última la naturaleza de la regularización. Constituye esta figura una causa de levantamiento de la pena. Se trata de una cláusula que, al contrario de lo que ocurre con las de exclusión de la pena (tradicionales excusas absolutorias), requiere de un comportamiento postdelictivo de signo positivo para que pueda operar el desplazamiento de la pena. Esta figura queda encuadrada en la *punibilidad*, en nuestra opinión elemento ajeno a la estructura del delito, que subsiste. El delito de defraudación

se consuma cuando se constata que el comportamiento es típico, antijurídico y culpable, sin que ninguno de estos elementos del delito requiera o comprenda la regularización, que en consecuencia en nada afecta a la existencia de dicho delito: sólo anula o levanta la pena del mismo.

DECIMOSEXTA. Tradicionalmente la doctrina ha identificado dos grandes líneas de fundamentación de la punibilidad: para una de estas tesis, se fundamenta en criterios político – criminales o, en general, político – jurídicos. Para otra, en la punibilidad entran en juego criterios de merecimiento y necesidad de pena, que explicarían la anulación de pena en determinados casos. En lo que concierne a la regularización del artículo 307 CP, se pueden identificar esas dos grandes líneas aun con las características propias de esta institución: por un lado, una fundamentación de tipo político – fiscal o recaudatoria (extrapenal); por otro, una de carácter penal, en que entrarían en juego criterios de política – criminal y de necesidad de pena. La mayor parte de la doctrina, no obstante, no se decanta en puridad por ninguna de estas tesis, dominando una fundamentación mixta derivada de la conjunción de las dos anteriores.

DECIMOSÉPTIMA. Para un destacado sector doctrinal la regularización sólo se explica atendiendo a una fundamentación de carácter político – fiscal, en que la razón de ser de la figura se dirige al cumplimiento de objetivos propios de la Administración de la Seguridad Social, quedando subordinado el Derecho penal a los intereses recaudatorios del Estado. Entendemos que esta tesis puede significar una manipulación ilegítima del Derecho penal y una instrumentalización del mismo, cuya función queda reducida de este modo a la mera consecución de fines que corresponden a otras ramas del Ordenamiento Jurídico, constituyendo la regularización un mero vehículo dirigido a la consecución de objetivos de cobro que conciernen, originalmente, a la Administración de la Seguridad Social. Ello pone en entredicho el carácter coactivo de la norma penal, la obligatoriedad de perseguir el injusto, y la protección de la intangibilidad de los bienes jurídicos protegidos, principios inderogables en nuestro Derecho penal. A pesar de que resulte posible que el Derecho penal recoja finalidades o intereses de otros sectores del Ordenamiento, es necesario limitar dicha posibilidad con objeto de impedir que el Derecho penal acabe desarrollando funciones que, como por ejemplo el cobro de deudas, no le corresponden. Para que una finalidad como la recaudatoria pueda ser perseguida por el Derecho penal, la figura en cuestión (en

nuestro caso: la regularización), debe superar el *filtro valorativo* del Derecho penal, respetando los principios basilares del mismo. Para que el Derecho penal en este punto no converja en un mero instrumento al servicio de fines propios de otros sectores es necesario que la figura de la regularización resulte fundamentada en criterios de carácter penal (por ejemplo, en un ideal de reparación, en el cumplimiento de los fines que tradicionalmente se asignan a la pena, o en una desaparición de la necesidad de pena). De no ser así, la norma debería ser expulsada del Código Penal.

DECIMOCTAVA. La tesis que explica la regularización mediante una fundamentación prioritariamente penal toma como punto de partida el estudio de dos clases de comportamientos postdelictivos previstos en la parte general de nuestro Código Penal: el desistimiento de la tentativa, y la circunstancia atenuante de reparación del daño. Ambas operan anulando o atenuando la pena de un delito, supeditando tal efecto a la ejecución, por parte del sujeto, de un comportamiento postdelictivo determinado, tal y como acontece en el supuesto de la regularización. Del análisis doctrinal sobre el fundamento de estas figuras puede establecerse un punto de arranque que permita construir un fundamento penal de la cláusula de regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social.

DECIMONOVENA. De las tesis expuestas en la fundamentación del desistimiento de la tentativa, consideramos que solo dos pueden ayudar a establecer el fundamento penal de la regularización: por un lado, la *teoría del interés de la víctima*, en la que la razón de la impunidad radica en la existencia de un interés político – criminal en satisfacer los intereses de la víctima en un concreto delito. Esta tesis se identifica en nuestro Derecho penal con el ideal de reparación del daño, que se pone de manifiesto en la circunstancia del art. 21,5º CP. En este sentido, a pesar de que el marco relacional “empresario / Seguridad Social” no responda al tradicional ideal personal de reparación del daño, ello no obsta a afirmar que también en el fraude contra la Seguridad Social existe una víctima. No se trata de un delito sin víctima, lo que ocurre es que esa víctima (que es la propia Seguridad Social) no tiene carácter individual sino despersonalizado. Por ello es perfectamente posible identificar en la regularización un supuesto de especial reparación. Por otro lado, también es apta para fundamentar la regularización la *teoría de los fines de la pena y la menor necesidad de pena* que se pondría de manifiesto mediante la regularización. Por medio de este comportamiento

postdelictivo se revela una falta de razones de prevención general y especial que hacen que la imposición de pena no sea ya *necesaria*, por lo que el Derecho penal da un paso atrás levantando la pena que resultaría aplicable. En nuestro sistema, es posible prescindir de la pena cuando ésta no es necesaria a los fines preventivos. Aunque por sí sola la teoría de la menor necesidad de pena no sea idónea para explicar la razón de ser de la regularización, nada empece a combinar la misma con otros postulados que contribuyan a explicar la figura, en una especie de fundamentación mixta o plural.

VIGÉSIMA. El primer pilar sustentáculo de la regularización se identifica con la idea de una *especial reparación*: el sujeto procede a reparar el daño causado, el entorpecimiento de la correcta función recaudatoria de la Seguridad Social, compensando sus efectos y resarciendo el agravio inicialmente producido. A nuestro juicio, la reparación en el art. 307,3 CP. se identifica, exclusivamente, con la ejecución del requisito del reconocimiento: el injusto en el delito de defraudación consiste en ocultar la información debida a la Seguridad Social, no en dejar de pagar, pues con ello ya se lesiona el interés protegido jurídicamente, cual es la función recaudatoria. Si el daño se causa con el engaño, opacidad u ocultación, entonces a *sensu contrario* la reparación debe identificarse con la comunicación veraz de los datos de cotización a la TGSS., esto es, con el reconocimiento. En esto último consiste la reparación en la regularización. Por ende, la exigencia del pago que de *lege data* se establece en el art. 307,3 CP., no forma parte de, ni queda fundamentado en, el ideal de reparación.

VIGESIMOPRIMERA. La doctrina se ha pronunciado al hilo del art. 21,5º CP. (atenuante de reparación del daño) con objeto de conocer cuál es el fundamento de la reparación en nuestro sistema penal. Por un lado, se ha explicado el ideal reparador en una disminución o compensación del carácter antijurídico o culpable del hecho; esta tesis no nos parece acertada dada la imposibilidad de que un comportamiento postdelictivo positivo como la regularización pueda influir retroactivamente sobre categorías del delito que ya quedaron afirmadas. Por otro lado, se ha defendido un fundamento de carácter utilitario, mediante el cual la reparación se explicaría desde razones de economía procesal, apoyadas en un análisis económico del Derecho, por lo que con una figura de reparación, como la regularización, la pretensión sería conseguir la no intervención jurisdiccional. Según nuestro parecer, tampoco esta puede ser la razón que justifique la reparación ni la cláusula de regularización, pues de ser así la

reparación se haría posible en cualquier caso, sin límites, siempre que ello supusiera un ahorro de costes a la Administración. Existen argumentos más sólidos que permiten averiguar la razón de ser de la regularización. En relación con el art. 21,5º CP., como genérica atenuante de reparación en nuestro Ordenamiento jurídico – penal, existen dos líneas de fundamentación que resultan acertadas y permiten extrapolarse al supuesto de la regularización. Por un lado, la que identifica la razón de ser de la cláusula en la existencia de un interés político – criminal en conseguir la reparación de las víctimas; por otro, la que se apoya en la falta de necesidad de pena en supuestos de reparación.

VIGESIMOSEGUNDA. La reparación en Derecho Penal responde a la existencia de un interés político – criminal en fomentar la satisfacción (en mayor o menor grado) de las víctimas, pues al Estado le interesa promover este tipo de actitudes. Se enfatiza así un rasgo de la moderna política criminal: la reparación a la víctima, que en el caso del fraude a la Seguridad Social, es ésta última. Esto conecta con aquél interés político – fiscal en la recaudación, que es el que, en definitiva, vendría a salvaguardarse con la regularización como supuesto de especial reparación. No obstante, el argumento no es de carácter fiscal, sino más bien político – criminal: por medio de esta institución el Estado quiere conseguir la reparación de la víctima, Seguridad Social, dando satisfacción a sus intereses, que lo son de tipo fiscal o recaudatorio; con independencia del concreto interés que pretenda satisfacerse, lo relevante es que el Estado quiere conseguir la reparación de la víctima, lo que constituye un interés político – criminal, no meramente fiscal, que permite explicar la regularización penalmente. Se supera así el *filtro valorativo* del Derecho penal, pues la cláusula de regularización queda fundamentada en este extremo jurídicopenalmente, y no sólo en atención a intereses extrapenales (pues la política criminal forma parte del Derecho penal y no puede ser en modo alguno ajena a éste). Esta reparación es tan sólo una de las razones que fundamentan la cláusula de regularización, pero no puede ser la única: el Derecho penal no puede perseguir, en exclusiva, un interés privativo o particular de la víctima, pues ello es tarea propia del Derecho civil. Por eso, además de un ideal reparador, la regularización debe fundamentarse en criterios de necesidad o innecesidad de pena, en atención a si se han visto cumplidos o no los fines preventivos de aquélla. La reparación, por tanto, sólo es apta para fundamentar la regularización si deviene como una vía para el cumplimiento de los fines clásicos del Derecho penal.

VIGESIMOTERCERA. Además del interés político – criminal en la reparación, son razones de falta de necesidad de pena, vinculadas a los fines preventivos de aquélla, las que explican el instituto de la regularización. En primer lugar, con la regularización espontánea del sujeto se genera un efecto positivo para la colectividad, reafirmandose la vigencia de la norma y el respeto por el Ordenamiento jurídico, salvaguardándose de este modo las finalidades preventivo generales – positivas que pretenden alcanzar la pena. En segundo lugar, también se alcanza la finalidad preventivo general – negativa, pues mediante la regularización se refuerza la vigencia intimidatoria de la norma cara a otros potenciales defraudadores que observan que quien no regulariza se ve inexorablemente abocado a la sanción penal. Por último, también mediante la regularización se consiguen salvaguardar los fines preventivo – especiales perseguidos por la pena, poniéndose de manifiesto una autorresocialización del sujeto, que demuestra, con la ejecución de este comportamiento antes del surgimiento de las denominadas “causas de bloqueo”, una voluntad restauradora del Ordenamiento, un retorno voluntario al círculo de la legalidad, y una limitada peligrosidad criminal. Si mediante la regularización es posible alcanzar los fines que se persiguen con la pena, entonces ésta ya no resultará de necesaria imposición, por lo que se hace posible su levantamiento o anulación.

VIGESIMOCUARTA. A la tesis de la menor necesidad de pena como fundamento explicativo de la regularización se le ha objetado que con la ejecución de este comportamiento postdelictivo no siempre será posible acreditar que el sujeto obró de manera verdaderamente voluntaria, pudiendo hacerlo por multitud de razones de muy diverso signo (por ejemplo, por temor o riesgo de descubrimiento del hecho). Subsistiría de este modo la necesidad de pena, aún menguada o atenuada, pues razones preventivas seguirían aconsejando su imposición. A ello hay que oponer que el actual art. 307,3 CP. no exige en ningún caso constatar un *arrepentimiento voluntario* del sujeto (al igual que la cláusula de reparación del art. 21,5° CP. no exige el arrepentimiento sino la efectiva reparación del daño). Lo importante en la regularización es que el sujeto, mediante un acto objetivamente voluntario (que viene cercado por las “causas de bloqueo”), muestra una actitud reparadora retornando a la legalidad, lo que permite afirmar, al menos, una reducida necesidad de pena. Ello, interpretado a la luz del principio de mínima intervención, permite al Derecho penal la retirada o anulación de la sanción penal que,

al no resultar ya *absolutamente necesaria*, cede el paso al Derecho administrativo sancionador en el que la conducta defraudadora encontrará una sanción adecuada.

VIGESIMOQUINTA. También se objeta a la tesis de la menor necesidad de pena la amplitud de la cláusula de regularización redactada en el art. 307,3 CP., que extiende el efecto de anulación de la pena a otros delitos instrumentales vinculados, como determinadas irregularidades contables y falsedades, cuya impunidad no resultaría explicable desde la teoría de los fines de la pena, sino sólo desde una fundamentación político – fiscal recaudatoria. No obstante, a esta crítica cabe oponer una interpretación restrictiva acorde con este extremo normativo que permita a la regularización moverse todavía dentro de los límites del Derecho penal. Restringiendo el alcance de la cláusula, de manera tal que sólo se levante la pena de aquéllos delitos instrumentales que carezcan de autonomía punitiva respecto del fraude, considerando como tal a aquéllos que formen parte integrante de la defraudación misma, se permite afirmar que cuando el sujeto regulariza su situación está compensando ese conjunto delictivo ejecutado, revelando con ello una disminuida necesidad de pena. Además, no puede perderse de vista el interés político – criminal que soporta a esta institución, identificado en la intención del Estado por alcanzar la reparación de la Seguridad Social. De este modo, si no se levantase la pena por estos delitos mediales o vehiculares al fraude, se estaría contraviniendo dicho interés político – criminal así como la propia reparación, pues el sujeto no regularizaría sabedor de que será sancionado por estos delitos instrumentales al fraude.

VIGESIMOSEXTA. Existe otra crítica a la tesis de la menor necesidad de pena como fundamento de la regularización. Se argumenta que si tan patente es la innecesaridad de pena cuando el sujeto repara o compensa por completo el delito mediante la ejecución de un determinado comportamiento postdelictivo, no se comprende por qué no se hace extensible dicho efecto a todos los delitos de carácter patrimonial en que, como ocurre con el hurto o la estafa, también es posible una completa reparación del daño, y que a lo sumo solo pueden beneficiarse de una atenuación de pena en virtud del art. 21,5° CP. Un fundamento puramente penal, se dice, sería incapaz de explicar esta situación, que supondría un “absurdo privilegio” en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. No obstante, no pensamos que la premisa anterior sea cierta. El objeto de protección en los delitos contra la

Hacienda Pública y la Seguridad Social (así como en el denominado fraude de subvenciones) es diferente al de otros ilícitos patrimoniales como el hurto o la estafa, pues aquéllos primeros pertenecen al denominado *derecho penal económico en sentido estricto*, que tiene como objeto de protección el orden socioeconómico establecido en la Constitución Española, mientras que estos últimos no son idóneos para lesionar o poner en peligro bienes e intereses sociales, marcados como finalidades de nuestro modelo de Estado. Son tipos penales diferentes, por lo que es posible aplicar una política criminal distinta. Además, los delitos de defraudación, tanto a la Hacienda Pública como a la Seguridad Social, están acompañados de importantes singularidades que permiten y justifican el empleo de un mecanismo como la regularización, con su levantamiento de la pena, en estos delitos y no en otros. Tratar políticocriminalmente (y, por ello, todavía con un razonamiento de carácter penal) de un modo diferente a lo que es distinto no conculca el principio de igualdad ni permite hablar de “absurdo privilegio” en este tipo de delitos, en los que concretas particularidades, tanto del hecho como de la percepción social (dificultad de descubrimiento del fraude, sentimiento de indiferencia ciudadana, ausencia de lesividad individual) permiten proclamar el completo levantamiento de la pena en empleo de una política criminal diferente.

VIGESIMOSÉPTIMA. Con la regularización el sujeto no altera el *merecimiento* de pena, que subsiste (dado que el delito de defraudación ya se encuentra consumado, resultando el hecho plenamente típico y antijurídico), pero sí la *necesidad* de imposición de la pena, que disminuye considerablemente toda vez que se ha dado cumplimiento a los fines preventivos de la pena. Lo anterior sumado al principio de intervención mínima penal, permite explicar la anulación de la pena en los supuestos en que tras la defraudación se regulariza en los términos previstos en el Código, reservándose la posibilidad de sanción al plano administrativo.

VIGESIMOCTAVA. La doctrina penal no suele diferenciar entre *fundamento* y *finalidad* de la regularización. No debe confundirse el objetivo perseguido por el legislador mediante la aprobación de una norma determinada, con el fundamento que inspira y explica la misma. La finalidad de la regularización es clara: facilitar a la Administración de la Seguridad Social la percepción de cuotas del sujeto defraudador, haciendo efectivo el cobro de éstas, lo que supone un interés claramente recaudatorio. Aún constituyendo esta la *finalidad*, no creemos que pueda ser el *fundamento* de la

norma. Las razones que movieron al legislador a establecer la figura de la regularización en el Código Penal pueden constituir la *finalidad* pretendida, pero no prejuzgan en ningún caso el *fundamento* de la institución, que debe establecerse de acuerdo con los principios propios del orden penal: en este caso, en el interés político – criminal en la reparación, y en la reducida necesidad de pena que, en atención a criterios preventivo – generales y preventivo – especiales, se ponen de manifiesto con este comportamiento, lo que acompañado del principio de mínima intervención penal explica cuál es el *fundamento* de la norma.

VIGESIMONOVENA. De *lege ferenda* se hace aconsejable la eliminación del requisito del pago en el art. 307,3 CP. Mientras que el elemento del *reconocimiento* exigido en este precepto sí responde a un ideal de reparación penal del daño (pues con el mismo se compensa la ocultación inicialmente provocada a la Seguridad Social, que causó el entorpecimiento de su función recaudatoria), no puede decirse lo mismo del elemento del *pago* (introducido en nuestro Código Penal por la LO. 7/2012). La exigencia de pago va más allá de la reparación, y genera una asimetría con la defraudación, entendida por nosotros como “ocultar”, no como “dejar de pagar”. Si el injusto en el fraude contra la Seguridad Social no consiste en dejar de pagar, el pago no debería constituir un requisito de la regularización, a cuyo cumplimiento supeditar la anulación de pena. Condicionar el levantamiento de la pena al pago de la deuda ya no entra dentro del ideal reparador, suponiendo una auténtica perversión e instrumentalización ilegítima del Derecho penal. Si con el completo y veraz reconocimiento de la deuda ya se repara el daño, poniéndose con ello de manifiesto una reducida necesidad de pena, que aconseja su anulación combinando este criterio con el de intervención mínima penal, no se entiende, al menos desde razonamientos penales, que el legislador haya querido ir más allá supeditando el levantamiento de pena al pago de las cantidades defraudadas. La exigencia de pago sólo resulta explicable en atención a criterios puramente fiscales o recaudatorios, criterios que no corresponde hacer efectivos al Derecho penal, que no puede ostentar una función de recaudación o de cobranza, pues ésta sólo corresponde a la Administración de la Seguridad Social. No resulta legítimo el empleo del instrumento punitivo para lograr un interés puramente fiscal. Por ello, no hay razón que aconseje mantener dentro del Código Penal la exigencia de pago en la regularización: cuando el sujeto ha reconocido su deuda, la

Administración cuenta ya con sus propios medios (mejores que con los que cuenta el Derecho penal) para hacer efectivo el cobro de lo adeudado.

TRIGÉSIMA. Con independencia de nuestra propuesta de *lege ferenda*, debe afirmarse que de *lege data* la cláusula de regularización tiene una fundamentación mixta: por un lado, un fundamento de tipo penal, identificado en la existencia de un interés político – criminal en lograr la reparación de la víctima (Seguridad Social) y la satisfacción de sus intereses (de tipo recaudatorio), así como en la menor necesidad de pena que se pone de manifiesto con esta reparación, en atención al cumplimiento dado a los fines tradicionalmente perseguidos por la pena, lo que combinado con el principio de mínima intervención penal o *ultima ratio* permite el levantamiento de la pena. Por otro lado, un fundamento político – fiscal, dada la exigencia expresa del requisito del pago de la deuda en el art. 307,3 CP., que responde a un mero interés de cobranza, una vez ya se ha producido la reparación cuando el sujeto ha reconocido su deuda ante la Seguridad Social.

TRIGESIMOPRIMERA. El objeto material de la regularización, esto es aquello que debe ser reconocido y pagado dentro del plazo determinado por la cláusula, es la *deuda* que se integra por las cantidades defraudadas por cualquiera de las modalidades previstas en el tipo del art. 307,1 CP. En este sentido, integran la deuda las cantidades eludidas de la cuota empresarial y obrera, los conceptos de recaudación conjunta (cotización por desempleo, FOGASA. y Formación Profesional), las devoluciones a que el sujeto no tuviese derecho (más no aquellas que se deban a error propio de la Administración, no inducido ni causado por el sujeto, que a lo sumo constituirán un delito de apropiación indebida), y las bonificaciones y reducciones indebidamente disfrutadas por el sujeto (bien obtenidas ilícitamente, bien disfrutadas alterando el cumplimiento de las condiciones impuestas). La deuda deberá superar siempre los 50.000 euros previstos a modo de condición objetiva de punibilidad en el art. 307,1 CP.

La deuda objeto de regularización no es comprensiva de los intereses o recargos que resulten aplicables por Ley. El concepto *deuda* es un elemento normativo cuya interpretación debe llevarse a cabo a la luz de la normativa sectorial de la Seguridad Social, en observancia de la cual debe afirmarse que los intereses o recargos no integran la deuda, sino que son consecuencia de aquélla, y por tanto diferentes a la misma. El

levantamiento de la pena no se supedita, pues, al reconocimiento y al pago de dichos intereses y recargos, que sin embargo seguirán debiéndose a la TGSS. (que podrá hacerlos efectivos por medio del correspondiente sistema administrativo). Esta interpretación, además, es coherente con el mecanismo de la regularización, entendido como supuesto de especial reparación: habrá de regularizarse sólo aquello que se ha defraudado, no todo lo que vaya más allá.

TRIGESIMOSEGUNDA. El requisito del *reconocimiento* de la deuda, que se identifica con el ideal reparador en esta institución, exige que el sujeto lleve a cabo una declaración “veraz” de los datos inicialmente defraudados. El comportamiento postdelictivo en este extremo implica que el sujeto presente una declaración complementaria o bien que rectifique aquellos datos manipulados o alterados que se entregaron a la TGSS. y mediante los cuales se llevó a cabo la defraudación. Si dicho reconocimiento no es veraz, no constituirá un verdadero reconocimiento; sólo siendo veraz es posible hablar de reparación. No obstante, la veracidad no equivale a la total exactitud y absoluta precisión de la declaración: quedan fuera las omisiones secundarias e inesenciales de las que no pueda hacerse responsable al empresario (v. gr.: meras discrepancias o sencillos errores aritméticos fácilmente subsanables). La rectificación no exige en ningún caso que el sujeto exponga ante la Seguridad Social los motivos de su incumplimiento. El art. 307,3 CP. requiere que dicho reconocimiento sea “completo”. La norma habla de *completo reconocimiento*, no de *completa declaración*, por lo que si objetivamente la manifestación de datos no resulta completa, por faltar algún dato que el sujeto, de buena fe, no conocía o no tenía en su poder, el reconocimiento podrá seguir considerándose completo: el sujeto reconoce todo lo que conoce; lo contrario supondría quebrar el principio de inexigibilidad. No resultan admisibles los reconocimientos parciales de deuda, por más que sitúen la cuantía por debajo de los 50.000 euros, pues si se admitiese esta degradación cuantitativa se estaría dando validez a un auténtico fraude de ley, más allá de que dicho reconocimiento no cumpliría con la exigencia legal de que el mismo sea “completo”.

TRIGESIMOTERCERA. La regularización, con su vertiente de reconocimiento como especial reparación, aparece como un comportamiento voluntario o espontáneo. Se trata de una voluntariedad normativizada, pues dicha reparación resulta espontánea siempre que se lleve a cabo antes de que tenga lugar alguna de las

denominadas “causas de bloqueo” de carácter temporal. La regularización se traduce así en un retorno a la legalidad, y no a la moralidad. A la hora de valorar la espontaneidad del comportamiento postdelictivo positivo resultan intrascendentes los móviles o motivos que conduzcan al autor a reconocer su deuda (por ejemplo, temor al descubrimiento, conocimiento o rumores de persecución, etc.). Lo que se valora positivamente con esta institución es, por tanto, una adecuación objetiva del comportamiento externo que repercuta en la reparación del bien jurídico lesionado.

TRIGESIMOCUARTA. Al contrario de lo que ocurre en el Ordenamiento Tributario, en materia de Seguridad Social no es posible encontrar elementos normativos que permitan una correcta interpretación sobre el modo de dar cumplimiento extemporáneo al requisito del *pago* de la deuda. Se plantea como interrogante el momento hasta el cual el sujeto debe tener abierta la posibilidad de hacer efectivo el pago de la deuda. Desechando las tesis que abogan por dilatar ese momento hasta el surgimiento de cualquiera de las tres causas de bloqueo, y las tesis que se muestran partidarias de que la Administración establezca, ad hoc y casuísticamente, un plazo para el pago de la deuda, consideramos que el requisito del pago debe cumplirse simultáneamente al requisito del reconocimiento de la deuda. Ello no impide, sin embargo, articular soluciones ante supuestos de insolvencia real y no reprochable del sujeto, pues en caso contrario se estaría condicionando el levantamiento de pena a las posibilidades o capacidades económicas del sujeto, lo que unido al hecho de que ya con el reconocimiento se ha producido la reparación haciéndose innecesaria la aplicación de la pena, conduciría a la regularización a un supuesto, hoy proscrito, de prisión por deudas (la razón del ingreso en prisión sería el impago de una deuda). La solución ante estos supuestos pasa por admitir el mecanismo del aplazamiento de pago, que supone una forma más de pagar la deuda, pues la norma del art. 307,3 CP. no exige en ningún caso un “ingreso efectivo”. La solicitud de aplazamiento, según los trámites legales correspondientes, es ya suficiente para entender por pagada la deuda a los efectos del art. 307,3 CP. Si el sujeto, una vez accede al aplazamiento, incumple alguna de las condiciones del mismo, no podrá ser después sancionado penalmente, más allá de las responsabilidades administrativas que se deriven de dicho incumplimiento.

TRIGESIMOQUINTA. El texto penal no establece requisitos de forma para la regularización. En lo que se refiere a la exigencia del reconocimiento, nada dice la ley

sobre la forma en que éste deba producirse. Por ello, a pesar de que la forma más idónea para reconocer la deuda, por razones de seguridad jurídica y ventajas probatorias, sea el empleo de los impresos formalizados de la Seguridad Social (TC1 y TC2), ello no resulta preceptivo, pues en tanto dicho reconocimiento resulte veraz y completo habrá de reputarse válido con independencia del concreto medio a través del cual se produzca. Lo mismo ocurre con el requisito del pago de la deuda: este, en tanto se haga efectivo, podrá llevarse a cabo en cualquier forma (en metálico, por transferencia...). Respecto del lugar en el cual debe presentarse el reconocimiento y efectuarse el pago, la norma habla de ejecutar el comportamiento postdelictivo ante la Seguridad Social. Ello permite que la regularización se produzca bien ante la TGSS., bien ante aquellos órganos autorizados por concierto para llevar a cabo funciones recaudatorias.

TRIGESIMOSEXTA. El art. 307,3 CP. señala que el sujeto regularizador es el “obligado frente a la Seguridad Social”, expresión que consideramos desacertada, pues se refiere, según la normativa de la Seguridad Social, tanto al empresario como a los trabajadores. El delito de defraudación a la Seguridad Social es un delito especial en que el autor lo es siempre el empresario, pues es el sujeto sobre el que pesa el deber de cotización; pero en ningún caso puede ser autor el trabajador. Por ello, al igual que el empresario es siempre el que defrauda, también será después el que esté llamado a regularizar su situación. Ello es coherente además con el fundamento penal de la cláusula, pues sólo de este modo el sujeto puede demostrar una reducida necesidad de pena. En lo que corresponde al *reconocimiento*, éste no podrá nunca ser prestado por un tercero ajeno al empresario, autor de la defraudación, sin el conocimiento y consentimiento de éste último, pues en caso contrario nunca podrá hablarse de una ausencia de necesidad de penar. No obstante, dado que la regularización no es un acto de propia mano, nada impide admitir aquellos reconocimientos llevados a cabo por terceros mandatarios o representantes autorizados por el empresario, de modo que esta persona actúe sólo de un modo instrumental. La autorización del empresario deberá ser siempre previa a la actuación de este tercero, no resultando válido el reconocimiento ulterior de esa regularización. En lo que se refiere al *pago*, también es válido el que se lleve a cabo por un tercero diferente al empresario, si actúa medialmente, más ya no por preservar motivos de necesidad de pena, sino simplemente por exigencia del principio de legalidad, que en este precepto exige que el sujeto regularice “su situación”. Más allá de lo anterior, una exégesis fiscalista como la que explica el requisito del pago no sólo

permitiría sino que aconsejaría que este pudiera realizarse por cualquier sujeto distinto al empresario.

TRIGESIMOSÉPTIMA. La primera causa de bloqueo de la regularización, de tipo administrativo, exige que ésta sea llevada a cabo antes de que al sujeto se le hubiera notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de las deudas. Esta circunstancia tiene una gran trascendencia en la regularización, pues habitualmente será el modo en que se descubra el fraude. La virtualidad de esta primera circunstancia temporal se constriñe a las actuaciones de carácter inspector, no meramente gestor (como por ejemplo las reclamaciones de deuda). De *lege ferenda* se aconseja ampliar el efecto bloqueo también a la ejecución de estas últimas actuaciones, de carácter gestor, por parte de la Administración, a efectos de definir mejor el carácter voluntario de la regularización. No basta con el inicio de este tipo de actuaciones para bloquear el paso a la regularización (por ejemplo, no es suficiente la mera visita del inspector al centro de trabajo), pues la Ley exige que las mismas se dirijan a determinar la deuda, lo que restringe el supuesto de bloqueo a tres casos: actas de liquidación, propuestas de liquidación, o requerimientos de pago. Sobre ello se exige una correcta notificación al sujeto; en dicho momento queda vedada toda posibilidad de regularización válida. El hecho de hacer depender el efecto bloqueo de la notificación ha sido criticado por algún sector doctrinal considerando incompatible esta exigencia con el *telos* penal de la norma, proclamando como más acertado establecer el momento de cierre en el conocimiento, por parte del sujeto, del inicio de las actuaciones inspectoras (conocimiento por cualquier vía diferente a la de la notificación). Sin embargo, consideramos acertada la exigencia de notificación, que reporta mayor seguridad jurídica y ventajas probatorias, toda vez que es el único medio capaz de evitar presunciones sobre el conocimiento del sujeto. Exigir el mero conocimiento conllevaría (al igual que exigir asépticamente que el comportamiento fuese *voluntario*) un ejercicio de prueba y apreciación casuística judicial del hecho, con todas las dificultades que ello conllevaría. Exigencia y conclusión extensible a todas las causas de bloqueo.

TRIGESIMOCTAVA. La segunda circunstancia de bloqueo opera en sede jurisdiccional y se identifica con la interposición de querrela o denuncia contra el sujeto, por parte del Ministerio Fiscal o del Letrado de la Seguridad Social. Este límite temporal entra en juego en el caso en que no se hubieran producido las actuaciones en

sede administrativa. Según el texto del artículo 307,3 CP., el efecto bloqueo se produce con la *interposición* de denuncia o querella. Para un sector de la doctrina, en empleo de una interpretación literal, el cierre a la regularización se produce con la mera interposición de la querella o la denuncia. Para otros, se hace necesario constatar el conocimiento de la interposición por parte del sujeto y por cualquier medio. Entendemos que lo más acertado es establecer el efecto del bloqueo en la notificación de la denuncia o la querella: este acto no constituye un mero formulismo, pues según se desprende del artículo 118 LECRIM., la notificación de que la querella o denuncia han sido admitidas a trámite por el juez permite al sujeto el ejercicio del Derecho de defensa. Mientras el juez no admita a trámite la denuncia o querella y lo notifique no podrá afirmarse la existencia de un procedimiento penal; y, en tanto no exista dicho procedimiento, no podrá hablarse de que el sujeto ha sido descubierto. Sólo el juicio de valor que supone la admisión o inadmisión a trámite de la denuncia o querella permite constatar la existencia de indicios de criminalidad. La inadmisión *ad limine* de estos documentos significa la falta de estos indicios y, por tanto, debe todavía permitirse la regularización. Más allá de este argumento principal, esta interpretación queda avalada por la mayor seguridad jurídica que reporta el acto de la notificación. Además, la misma supone argüir una interpretación sistemática coherente con el resto de circunstancias de bloqueo, que optan por la notificación como momento de cierre. Sólo están legitimados para interponer denuncia o querella el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social (enumeración *numerus clausus*), lo que ha sido objeto de críticas por no permitir que también otros sujetos, como trabajadores o sindicatos, puedan con su denuncia bloquear la regularización. A esto último hay que oponer el riesgo de negociación que pudiera derivarse dándose cabida a otros sujetos (por ejemplo, acuerdos entre sindicatos y empresario a cambio de no denunciar el fraude). En cualquier caso esta crítica queda vacía de contenido si se tiene en cuenta que estos sujetos siempre tienen abierta la posibilidad de acudir al Ministerio Fiscal a denunciar la defraudación. Otra solución pasa por acudir a la tercera causa de bloqueo, en que la *notitia criminis* puede provenir de cualquier sujeto.

TRIGESIMONOVENA. La tercera causa de bloqueo consiste en la realización de actuaciones por parte del Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción que permitan al sujeto tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Esta circunstancia fue introducida por la LO. 7/2012 en el caso de la Seguridad Social (ya existía en el fraude

fiscal). Debe valorarse positivamente esta inclusión dado que ahora también las denuncias de particulares pueden tener relevancia a la hora de bloquear la regularización, delimitando además en mayor grado la voluntariedad que fundamenta una exégesis penal de la cláusula de regularización. El instante que veda la operatividad de la regularización se sitúa en el *conocimiento formal* del inicio de las diligencias por parte del sujeto defraudador. Para algún sector ello implica situar el instante de bloqueo en el momento en que el sujeto conoce, por cualquier medio, dicho inicio de diligencias. Pensamos, sin embargo, que el bloqueo se produce, al igual que ocurre con el resto de causas de bloqueo, con la notificación de dicho inicio de diligencias, pues el artículo 307,3 CP. no habla de cualquier tipo de conocimiento, sino de un conocimiento “formal”. Ello genera ventajas probatorias y mayor seguridad jurídica. A pesar de la desafortunada redacción del precepto, debe interpretarse que el mismo se refiere a supuestos en que el juez, atendiendo a la denuncia de terceros, inicia las diligencias penales y las notifica, o aquellos casos en que el Ministerio Fiscal, en el seno de diligencias de investigación llevadas por el propio Ministerio Público, cita a declarar al sujeto ya en condición de imputado. En esta última causa de bloqueo los sujetos legitimados son (de nuevo, *numerus clausus*) el Ministerio Fiscal y el Juez de Instrucción.

CUADRAGÉSIMA. Para todas las causas de bloqueo el instante temporal es el mismo: la notificación. Este acto, para ser válido y poder vedar la posibilidad de regularización, deberá cumplir con todos los requisitos previstos en la normativa sectorial, pues se trata de un acto de significado jurídico exacto. La notificación debe tener siempre un destinatario identificado y determinado. Ésta sólo impedirá la regularización respecto del concreto sujeto a quien se dirija, más no del resto (en supuestos en que concurran varios intervinientes en la defraudación). Ello no contraría el fundamento penal de la cláusula de regularización, pues en tanto no sean personalmente notificados los sujetos no habrán sido descubiertos ni conocerán de dicho descubrimiento. De este modo la regularización se habrá de considerar todavía voluntaria o espontánea, más allá de que el motivo de su ejecución sea el temor al descubrimiento o el riesgo de persecución penal (una vez se ha conocido el descubrimiento del resto de sujetos). Por otro lado, si la notificación se produce el mismo día de la regularización, habrá de presumirse *iuris tantum* que esta última es válida.

CUADRAGESIMOPRIMERA. Si las actuaciones que dan lugar al efecto bloqueo en la regularización culminan con el archivo o sobreseimiento provisional, se posibilita de nuevo al sujeto la regularización (siempre que se lleve a cabo dentro de los límites temporales señalados en el artículo 307,3 CP.). Esto encuentra apoyo en el fundamento penal de la cláusula, identificado en una reducida necesidad de pena, pues ante la incapacidad del Estado de descubrir el fraude, el retorno voluntario a la legalidad por parte del sujeto aparece como valioso desde la perspectiva de los fines preventivos de la pena; incluso de modo más reforzado, dado que el sujeto, ante la imposibilidad de ser descubierto, podría haber optado por mantenerse más cómodamente en la ilegalidad y, sin embargo, decide retornar espontáneamente al círculo de la legalidad.

CUADRAGESIMOSEGUNDA. La principal consecuencia que se desprende de una correcta regularización es el levantamiento o anulación de pena por el delito de defraudación a la Seguridad Social previamente cometido. Siendo esta la consecuencia primordial de la regularización, la doctrina discute sobre la posibilidad de extender dicho efecto a aquellos supuestos en los que el fraude ha quedado en grado de tentativa. En nuestra opinión, en el delito de defraudación a la Seguridad Social no resulta posible la tentativa, pues constituye éste un delito de mera actividad que no resulta escindible en diferentes actos. Por ello, desde nuestra tesis, la discusión sobre la extensión del efecto anulador de pena al supuesto de la tentativa carece de sentido. Por otro lado, la responsabilidad civil del delito subsiste, no pudiendo eliminarla la regularización, pues ésta afecta sólo a la punibilidad de la defraudación, que como categoría ajena al delito, no lo altera, ni lo borra, ni lo modifica. Podrán integrar esa responsabilidad civil los intereses y recargos que por Ley resulten exigibles, dado que éstos no forman parte de la deuda cuyo pago exige la regularización.

CUADRAGESIMOTERCERA. El apartado tercero del artículo 307,3 CP. extiende el efecto de inaplicación de la pena a los posibles delitos de irregularidad contable o falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el sujeto hubiera cometido con carácter previo. Tras la reforma operada por LO 7/2012, el precepto señala que la regularización “impedirá que a dicho sujeto se le persiga” por tales delitos, lo que en una primera aproximación ha hecho que algunos autores sostengan la naturaleza jurídica de *condición de perseguibilidad*, de carácter procesal, para esta previsión normativa. Sin embargo, atendido el fundamento

material que explica este precepto, y más allá de la literalidad del texto, entendemos que en realidad nos encontramos ante una extensión del efecto anulador de pena derivado de la regularización. Por un lado, porque si estos delitos contables o de falsedad se interpretan de manera restrictiva, de tal modo que sólo queden libres de pena aquellos que formen parte integrante de la propia defraudación, todavía podrá predicarse una menor necesidad de pena respecto de estos, dado que con la regularización se estaría compensando el conjunto delictivo ejecutado. Ello, unido al principio de intervención mínima, permite el levantamiento de pena también por estos delitos instrumentales al fraude. Por otro lado, no puede obviarse que en la cláusula subsiste un interés político – criminal en lograr la reparación de la Seguridad Social, por lo que interesa declarar la anulación de pena por estos delitos instrumentales, pues en caso contrario no se estaría alentando a la reparación, toda vez que el sujeto no regularizaría sabedor de que será sancionado por los delitos instrumentales, de carácter contable o de falsedad, cometidos.

CUADRAGESIMOCUARTA. La LO. 7/2012 extiende el efecto anulador de pena por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social a las irregularidades contables instrumentales al fraude (extremo que, antes de esta reforma, sólo se reservaba para el caso del delito fiscal). Procede, de *lege ferenda*, suprimir esta referencia en el caso del fraude contra la Seguridad Social. Las irregularidades contables a que se refiere el precepto son las que constituyen y conforman el delito contable del artículo 310 CP., tipo estrechamente relacionado con el delito de defraudación a la Hacienda Pública, con el que mantiene una íntima conexión, que permite desplazar el desvalor de dichas irregularidades por el delito de defraudación fiscal (en virtud del principio de consunción, en concurso de leyes). No ocurre lo mismo en el caso de la Seguridad Social en que, aún siendo posible encontrar un delito contable que concorra con el fraude a la Seguridad Social, en ningún caso el incumplimiento de aquellos deberes contables constituye un medio necesario o instrumental al momento de llevar a cabo dicha defraudación. Dada la nula operatividad de este extremo en el caso de la regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social, procede su supresión de *lege ferenda*.

CUADRAGESIMOQUINTA. El efecto anulador de pena se extiende también a las posibles falsedades instrumentales empleadas para cometer el fraude. Las falsedades cobran una relevancia mayor en los delitos de defraudación dada la dinámica

comisiva en éstos ilícitos. Para beneficiarse de la impunidad, las falsedades deberán resultar instrumentales al fraude, convergiendo en todo caso como un medio necesario para cometer la defraudación, ejecutándose con carácter previo a la defraudación y siempre que no proyecten su funcionalidad delictiva más allá del delito contra la Seguridad Social, y que no haya servido para la comisión de otros fraudes no regularizados. Es necesario emplear una interpretación restrictiva de este extremo normativo que permita todavía fundamentar la cláusula penalmente. En este sentido, solo las falsedades que carezcan de autonomía delictiva propia podrán beneficiarse de la anulación de pena. Las falsedades deben ser parte integrante de la propia defraudación, con lo que, mediante la regularización, se compensa el desvalor de todo ese hecho, acreditándose una reducida necesidad de pena. Ello con independencia del concreto tipo de documento en que se produzca la falsedad. No obstante, teniendo en cuenta que el Código Penal de 1995 descriminalizó las conductas de falsedad ideológica cometidas en documento público, oficial o mercantil, esta disposición resulta de aplicación tendencialmente marginal.

CUADRAGESIMOSEXTA. La Disposición Final 5ª de la LO 10/1995, del Código Penal, extiende la anulación de pena por falsedades instrumentales (y, en su caso, por irregularidades contables) a aquellos supuestos de fraude que, por no superar la barrera cuantitativa de los 50.000 euros, sólo resulten sancionables en sede administrativa. Para que ello sea así, tales injustos instrumentales deberán respetar los mismos requisitos de instrumentalidad exigidos en el caso del delito de defraudación. Esta Disposición no elimina la responsabilidad por las infracciones administrativas cometidas. Para algún sector de la doctrina esta cláusula supone un nuevo atisbo de instrumentalización del Derecho penal a las finalidades recaudatorias de la Seguridad Social, pues la anulación de pena por los delitos instrumentales señalados no resultaría explicable dogmáticamente, al absorber la infracción administrativa un desvalor mayor que el suyo propio (el de un delito). No obstante, la razón de ser de esta Disposición obedece, no tanto a intereses meramente fiscales o recaudatorios, sino a la aplicación de un principio hermenéutico *a fortiori*: quien puede lo más, debe poder lo menos. Si cuando se regulariza por encima de 50.000 euros no se aplica pena por determinados delitos instrumentales, también cuando el sujeto regulariza un fraude que no supera dicha cuantía (esto es, un fraude administrativo) deberá proclamarse la impunidad por los mismos, pues no resultaría proporcional que ante defraudaciones de mayor cuantía

el legislador declare la impunidad por ciertos delitos mediales y, ante supuestos de fraude de menor cuantía, el sujeto resulte sancionado.

CUADRAGESIMOSÉPTIMA. El delito de defraudación a la Seguridad Social constituye un delito especial, en que el autor es siempre el empresario sobre el que pesa el deber de cotización, lo que condiciona la relevancia de las intervenciones en la defraudación por parte de sujetos que no reúnen las cualidades exigidas para ser sujetos activos. Éstos no podrán ser nunca autores de la defraudación, pero sí podrán ser considerados partícipes en la misma (por ejemplo: asesores, gestores o incluso trabajadores de la empresa). En materia de regularización se plantea el problema de si también los partícipes pueden acceder al levantamiento de pena como ocurre en el caso del autor. Dado que la cláusula de regularización afecta a la punibilidad del fraude, pero no a su carácter típico y antijurídico, en virtud del principio de accesoriedad limitada los partícipes, *prima facie*, se verán abocados a la sanción penal en supuestos de regularización, mientras que el autor podrá beneficiarse del levantamiento de la pena con su actuación postdelictiva. De este modo, se estaría tratando de forma peor a quien hace lo menos (el partícipe) que a quien hace lo más (el autor). Por otro lado, a la luz del fundamento penal que defendemos, la regularización constituye una causa de anulación de pena de carácter *personal*: sólo el sujeto que mediante la ejecución de este comportamiento postdelictivo repare el daño a la Seguridad Social acreditará con su actuación una reducida necesidad de pena. Siendo este tipo penal un delito especial los partícipes nunca podrán demostrar dicha disminuida necesidad de pena. Consideramos que, desde una exégesis coherente con la justicia material, teleológicamente orientada y sistemáticamente acertada, los partícipes en el delito de defraudación a la Seguridad Social deben también poder beneficiarse del efecto anulador de pena en supuestos de regularización. Una opinión contraria dista mucho de resultar satisfactoria desde la propia perspectiva axiológica que inspira nuestro Código Penal. No resulta justo, por desproporcionado, que mientras el principal (el autor) pueda acceder a la anulación de la sanción penal, el accesorio (el partícipe) resulte penado siempre y en todo caso, máxime al haberse alcanzado las finalidades perseguidas por la norma con la regularización (finalidades recaudatorias). Con una interpretación contraria resultaría que se estaría dando mejor trato a quien hace lo más que a quien hace lo menos. Además, por más que la norma del artículo 307,3 CP. no diga nada, tampoco se opone de forma expresa a que el partícipe pueda quedar libre de pena en supuestos de regularización.

CUADRAGESIMOCTAVA. Cuestión distinta consiste en establecer de qué modo o mediante qué fórmula podrá llevarse a cabo el levantamiento de pena a los partícipes. De *lege ferenda* la mejor solución a este problema pasa por una reforma del precepto en que ya desde la propia Ley se haga extensible el efecto anulador de pena a los partícipes de manera automática. No obstante, de *lege data* la doctrina se encuentra dividida entre aquellos que consideran que el partícipe debe quedar automáticamente liberado de pena una vez el autor ha procedido a regularizar su situación ante la Seguridad Social, y aquellos otros que exigen del partícipe un determinado comportamiento postdelictivo en orden a la regularización para poderse beneficiar de la anulación de la pena. En nuestra opinión, el levantamiento de pena del partícipe debe producirse de manera automática, pues éstos no están llamados a regularizar en el sentido de lo dispuesto en el artículo 307,3 CP., diseñado en exclusiva para el autor de la defraudación. El partícipe en el fraude no puede, por tanto, demostrar una disminuida necesidad de pena, pues no puede llevar a cabo el comportamiento postdelictivo identificado en la regularización. Sin embargo, esta situación se enfrenta con la justicia material, la equidad y la proporcionalidad, pues se haría responder a quien menos hizo, quedando libre quien hizo lo más. El fundamento de la cláusula no estriba, en este punto, en razones de innecesaridad de pena, sino en la existencia de intereses político – criminales. Siguiendo esta senda es posible alcanzar una solución satisfactoria ante este problema. Del artículo 65,3 CP. se extrae una conclusión político – criminal clara, que permite averiguar cuál es el sistema de valores seguido por nuestro Código Penal en materia de participación en los delitos especiales: cuando en el sujeto interviniente (el partícipe) no concurren las circunstancias que convierten al delito en especial, como ocurre en el fraude contra la Seguridad Social, la pena a imponer deberá ser siempre menor que la que corresponda al autor. Si esto es así para todo delito especial sin la concurrencia de comportamiento postdelictivo reparador alguno, mediante un *tertium comparationis* respetuoso con la justicia material, y con los criterios de igualdad y proporcionalidad, habrá de afirmarse que en los delitos especiales en que, como ocurre con la defraudación a la Seguridad Social, se prevea la posibilidad de anulación de pena por ejecución de un comportamiento postdelictivo de signo positivo, en los que el autor queda completamente libre de pena, también el partícipe deberá quedar completa y automáticamente liberado de sanción penal.

CONCLUSIONI

PRIMA. La figura della “regolarizzazione” coniata in riferimento al “delitto di frode previdenziale” è un istituto relativamente recente nel diritto penale. Essa ha fatto la sua prima comparsa nel Progetto del Nuovo Codice Penale del 1983, il cui articolo 291 permetteva di infliggere una pena più mite qualora l’obbligato al pagamento avesse versato quanto dovuto prima della sentenza. La predetta disposizione presentava due differenze rispetto all’articolo 307.3 dell’attuale Codice Penale: da un lato, la pena non si estingueva, bensì era attenuata; dall’altro, l’unico fattore idoneo ad impedire la regolarizzazione era la sentenza. Il Progetto *de quo* non è stato mai approvato. La Ley Organica n. 6/1995 ha introdotto per la prima volta il delitto di frode contro la Previdenza Sociale, affiancandolo ad una figura di “regolarizzazione” che figurerà ancora nel testo del Codice Penale approvato con la L.O. n. 10/1995, e fino all’ultima riforma operata sul delitto *de quo* legge mediante la L.O. n. 7/2012. Il legislatore si è limitato a trasporre, nell’ambito dei reati contro la Previdenza sociale, un istituto - la regolarizzazione - nato nel campo del diritto fiscale ed introdotto, successivamente, nel Codice Penale, tra i delitti contro la finanza pubblica, basandosi sull’idea della similitudine tra entrambe le tipologie di illeciti.

SECONDA. La regolarizzazione prevista dall’attuale articolo 307.3 CP è frutto dell’ultima riforma dei delitti di frode contro la Finanza pubblica e la Previdenza sociale, attuata mediante la Ley Organica n. 7/2012, facente parte del piano di lotta contro gli illeciti previdenziali previsto per il biennio 2012-2013. Con questa riforma, stando al preambolo della legge, si vogliono risolvere i dubbi in ordine alla natura e agli effetti della regolarizzazione. Secondo le motivazioni espresse nel progetto della suddetta legge, la finalità esplicita era quella di configurare la regolarizzazione come un elemento negativo del tipo fatto tipico, ritardando la consumazione del delitto alla verifica delle cause di preclusione, tesi seguita dal Pubblico Ministero nel suo rapporto, nonostante poi le critiche manifestate dal Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) fecero cambiare la versione definitiva. Il nuovo testo fornisce una definizione della regolarizzazione, che ora esige il riconoscimento e il pagamento del debito, prevede una nuova causa di preclusione di natura giurisdizionale, estende gli effetti

della regolarizzazione alle ipotesi in cui il debito venga soddisfatto una volta prescritto il diritto dell'amministrazione nella sua quantificazione per via amministrativa e ampia l'ambito di applicazione della regolarizzazione, analogamente a quanto previsto nel campo del diritto penale tributario, escludendo la punibilità delle irregolarità contabili eventualmente commesse in funzione della frode. Sebbene non costituisca oggetto del presente lavoro, si deve segnalare che la riforma modifica il contenuto dell'articolo 307 C.P. anche in altri punti, tra i quali la soglia di punibilità (attualmente stabilita nella misura di 50.000 euro) e le relative modalità di calcolo nonché le previsioni relative alla responsabilità civile.

TERZA. Un passaggio preliminare rispetto all'analisi e alla presa di posizione sulla regolarizzazione dell'art. 307 CP. è rappresentato dall'individuazione del bene giuridico protetto da questo delitto, che serve per determinare il momento consumativo e la natura giuridica di tale istituto. La frode alla sicurezza sociale non può costituire un delitto meramente formale, che non ha alcun bene giuridico, dato che nel nostro sistema tutti i delitti devono necessariamente comportare un'offesa o lesione a un bene giuridico (principio di offensività o di lesività). Nello studio del bene giuridico si deve evitare di confondere l'interesse giuridicamente protetto con il mezzo con il quale il reato si è commesso, il che condurrebbe a considerare questo delitto come un tipo di falso. Dall'altro lato, per quanto si sia in certi casi sostenuto che questo delitto è un illecito di mera disobbedienza, questa idea deve essere criticata: in primo luogo, in virtù di questa teoria, in un'ottica *jakobsiana*, la *ratio* dell'illecito consiste nella stessa infrazione di un dovere extra-penale, e non nella lesione di un bene giuridico; aderendo a tale tesi, ci si allontanerebbe dalla concezione di un diritto penale che sanziona il cittadino per la lesione di un determinato bene giuridico, punendone solo la sua "attitudine alla slealtà verso lo Stato"; in altre parole, una simile lettura della disposizione si porrebbe in contrasto con il principio di offensività. In secondo luogo, risulta certamente dubbio che il delitto di frode previdenziale preveda un dovere, al contrario di ciò che accade nell'ambito dei reati con la finanza pubblica, dato che nell'art 31 della Costituzione spagnola (C.E.) si stabilisce un dovere preciso obbligo del cittadino nei confronti dello stato; in materia di sicurezza e previdenza sociale, invece, l'art 41 C.E. non stabilisce analoghi doveri, posto che un siffatto precetto è previsto nel novero dei principi che reggono le politiche socio-economiche, ed obbliga lo stato - e non il cittadino - all'amministrazione di un regime pubblico di previdenza sociale.

QUARTA. Può affermarsi l'esistenza di due tesi prevalenti in ordine al bene giuridico protetto dal delitto di frode previdenziale: la tesi *funzionalista*, in virtù della quale il predetto bene è costituito dalla funzione di riscossione dell'Istituto di previdenza sociale, e la tesi *patrimonialista*, che identifica il bene protetto nel patrimonio del predetto Istituto.

QUINTA. Il delitto di frode previdenziale protegge il bene giuridico della funzione di riscossione esercitata dall'Istituto di previdenza sociale. Ciò può desumersi dalle motivazioni addotte nella relazione alla L.O. n. 6/1995, che introdusse per la prima volta questo delitto nel nostro sistema giuridico, laddove si può leggere che questa figura criminosa “tutela in maniera concreta la funzione di riscossione della Previdenza sociale quando essa è posta in una situazione di ignoranza dei fatti che fondano la nascita e l'ammontare del debito contributivo”. Il delitto non consiste nel cagionare un pregiudizio patrimoniale, identificato nella somma di 50.000 euro, perché la natura giuridica di detto quantitativo non è quella di “risultato tipico” della condotta, ma quella di condizione obiettiva di punibilità. L'azione tipica della “frode” non si identifica con l'idea di “non pagare”, bensì con quella di “occultare” un'informazione alla sicurezza sociale, privandola delle cognizioni necessarie per l'esercizio della sua funzione. Se si ritenesse diversamente, il delitto in parola si identificherebbe con l'antica “prigione per debiti nei confronti dello Stato”. Non può fondarsi una sanzione penale sull'esistenza di un debito. L'istituzione della Previdenza sociale, come previsto dall'articolo 41 C.E., è una parte dell'amministrazione dello Stato che ha come obbiettivo lo svolgimento di alcune funzioni ad essa assegnate; proteggendo la funzione di riscossione, si consegue il risultato di preservare questo regime sociale. Tale concezione non equivale a riconoscere che l'art 307 C.P. sia una disposizione meramente strumentale agli obiettivi dell'amministrazione, perché detta previsione non mira a garantire la ricezione di denaro da parte dello Stato, bensì a proteggere la funzione di riscossione, con la finalità di dare compimento alla normativa costituzionale. Nella nostra opinione, non si può affermare che il bene giuridico tutelato dall'articolo 307 C.P. sia il patrimonio della Previdenza sociale, perché da questo precetto non ottiene protezione la funzione di “spesa”, ma solo il corretto svolgimento delle procedure finalizzate all'ottenimento delle “entrate”. E' certo che una sola frode non è suscettibile di ledere la funzione sociale assegnata allo Stato in materia di previdenza sociale. Tale idea può affermarsi tanto nell'ambito della concezione funzionalista quanto nell'ambito della concezione

patrimonialista. Il delitto di frode previdenziale deve interpretarsi alla luce della categoria dogmatica dei delitti cumulativi (*kumulationsdelikte*), che mirano a prevenire l'imitazione di massa di tali condotte da parte dei consociati. La lesione al bene giuridico non può rinvenirsi individuale guardando ai singoli comportamenti individuali, ma solo in relazione generalizzazione e reiterazione di condotte fraudolente che, individualmente considerate, risulterebbero innocue.

SESTA. Una questione legata all'istituto della regolarizzazione di cui all'art. 307 C.P., ed in particolar modo alla sua natura giuridica, è quella relativa all'individuazione del momento consumativo del reato di frode previdenziale: tale individuazione dipende dalla posizione che si assume in relazione all'identità del bene giuridico protetto da questo delitto. In virtù della nostra concezione del reato in oggetto come "illecito di condotta", rispetto al quale l'omesso versamento di 50.000 euro non è il risultato del fatto tipico, bensì una condizione obiettiva di punibilità, e considerando che esso protegge la funzione di riscossione della Previdenza sociale, possiamo sostenere quanto segue in ordine al momento consumativo, muovendo dalle distinte modalità di frode: (a) qualora si commetta una "*elusione del pagamento della somma*", il delitto si consuma con la presentazione della liquidazione fraudolenta avanti alla Tesoreria General de la Seguridad Social (TGSS), nella modalità attiva), o quando scade il periodo di tempo per dichiarare il debito senza presentare alcuna liquidazione, nel caso della omissione; (b) qualora il soggetto miri ad "*ottenere indebitamente rimborsi*", il delitto si consuma con la presentazione avanti all'amministrazione della richiesta fraudolenta di rimborsi; (c) nella modalità di *sfruttamento indebito delle deduzioni*, il delitto si consuma con la presentazione del bollettino di pagamento che contempli una liquidazione falsa, applicando deduzioni indebite; nel caso in cui l'imprenditore abbia ottenuto legalmente un rimborso, ma a posteriori non si siano verificate le relative condizioni, il delitto si consuma nel momento in cui non si realizzano le predette condizioni - e ciò qualora si ritenga che una simile condotta risulti tipica alla luce dell'articolo 307.1 C.P.

SETTIMA. In virtù della riforma attuata con la Ley Organica n. 7/2012, l'art. 307.2 C.P. stabilisce che "per determinare l'ammontare menzionato nella parte precedente [50.000 euro] si dovrà fare riferimento all'importo totale frodato durante quattro anni". Questa disposizione non deve essere interpretata nel senso che, per la

consumazione del delitto, è necessario aspettare che trascorrano quattro anni dalla prima frode. Pare preferibile una diversa interpretazione: nel momento in cui si superi l'ammontare di 50.000 euro nel corso dei quattro anni, il delitto dovrà ritenersi realizzato, così convertendosi il "fatto" in "fatto punibile", senza che sia necessario attendere il decorso del predetto intervallo di tempo per affermarne la consumazione.

OTTAVA. Per quanto concerne la natura giuridica della regolarizzazione, così come delineata in seguito alla riforma del Codice Penale dovuta alla L.O. n. 7/2012, una parte della dottrina ritiene che essa costituisca un elemento della tipicità formulato negativamente: fintantoché non decorrano i termini per la regolarizzazione, il delitto non potrebbe intendersi consumato. Senza dubbio, riteniamo che non si possa sostenere la tesi della natura giuridica della regolarizzazione come causa di atipicità. Il delitto si è già consumato in un momento anteriore alla regolarizzazione, mai posteriormente al decorso del termine legale entro il quale si deve adempiere all'obbligazione di pagamento. In virtù di ciò, la regolarizzazione rappresenta un comportamento post-*delictum* di carattere positivo, perché opera *ex post facto*, una volta che si è consumato il delitto di frode. La tesi dell'atipicità condurrebbe a ritenere che soggetti terzi, diversi dal soggetto agente, dispongano della consumazione del reato (in concreto, i funzionari amministrativi o gli organi giurisdizionali), facendo dipendere l'esistenza del delitto dalla sua scoperta, non dalla lesione del bene giuridico protetto, che non risulterebbe dogmaticamente configurabile. Stabilire la consumazione nel decorso del termine per il pagamento implicherebbe ammettere che, fino a questo istante, non esiste alcuna frode. La consumazione di un reato, invece, non può dipendere dalla scoperta del fatto: detta scoperta non aggiunge nulla, nè oggettivamente nè soggettivamente, alla frode. Bisogna tenere conto che gli elementi negativi del tipo sono circostanze che ricorrono simultaneamente agli elementi positivi che integrano il delitto, ed è detto carattere simultaneo che premette ai primi di compensare il disvalore dei secondi. Dette condizioni non ricorrono nella regolarizzazione prevista in relazione al delitto di frode previdenziale, in quanto essa entra in gioco sempre in un momento posteriore al sorgere di quest'ultimo, e ciò indipendentemente dal fatto che il bene giuridico sia rappresentato la funzione di riscossione dei contributi previdenziali oppure dal patrimonio delle istituzioni preposte all'amministrazione della Previdenza sociale.

NONA. Individuare il momento consumativo del delitto nel decorso del termine per la regolarizzazione, come fanno i sostenitori della tesi della “causa di atipicità”, può generare gravi incertezze e determinare l’inoperatività della norma, in particolare per quanto concerne il decorso del termine di prescrizione del delitto, di modo che potrebbero verificarsi tre situazioni: (a) se dopo la frode il soggetto regolarizza la sua situazione, il delitto non si sarà consumato, perciò non inizia a decorrere la prescrizione; (b) se il soggetto froda e non regolarizza, non venendo scoperto, non si sarà verificata alcuna consumazione e, pertanto, non inizierà a decorrere il tempo di prescrizione; (c) se il soggetto che froda non ha regolarizzato, però è stato scoperto, si produce simultaneamente la consumazione e l’interruzione del decorso della prescrizione, con le corrispondenti determinazioni amministrative o giudiziarie. In conseguenza di ciò, la prescrizione non inizierà mai a decorrere, dovendosi considerare il delitto ancora in essere, con la conseguente grave situazione di insicurezza giuridica per l’autore, la cui posizione diventa più gravosa di quella prevista in relazione ad altri delitti

DECIMA. La tesi in virtù della quale la natura giuridica della regolarizzazione sarebbe una sorta di “causa di esclusione della tipicità del fatto” non sembra condivisibile, posto che la funzione dei termini contemplati nell’art. 307.3 C.P. non è quella di stabilire *tempus commissi delicti*, bensì quella di stabilire il momento fino al quale la condotta post-*delictum* del soggetto agente potrà dispiegare gli effetti ad essa riconosciuti dalla legge, così circoscrivendo l’intervallo di tempo entro il quale alla regolarizzazione può riconoscersi un carattere volontario o spontaneo. Il termine *de quo* costituisce il limite temporale ultimo della regolarizzazione; il limite temporale minimo di essa, invece, si identifica nella consumazione già avvenuta, momento dal quale il soggetto può regolarizzare la propria situazione dinanzi alle istituzioni preposte alla Previdenza sociale.

UNDICESIMA. La circostanza per cui, a seguito della L.O. n. 7/2012, la regolarizzazione è situata nel disposto dell’art. 307.1 C.P. non implica che questa costituisca un elemento del fatto tipico. A conferma di ciò si deve tener conto, soprattutto, che il legislatore ha modificato la versione iniziale del progetto di riforma, scegliendo di sanzionare, alla fine, chi froda la Previdenza sociale, salvo che questi abbia regolarizzato la propria situazione (decisione assunta a seguito del rapporto del CGPJ.). La parte della norma in esame condiziona sì l’esclusione della pena ad una

previa, valida regolarizzazione, ma non la tipicità della frode, la quale continua ad essere tipica e antiggiuridica in sè.

DODICESIMA. Riteniamo che le tesi che equiparano la natura della regolarizzazione a quella della desistenza dal tentativo - entrambe sarebbero ascrivibili al novero delle cause di esclusione della tipicità - presuppongano una scorretta interpretazione della natura giuridica dell'istituto di cui all'articolo 16.2 C.P., il quale prevede una causa di esclusione della punibilità, ma non esclude la tipicità del tentativo. Come la desistenza esclude la punibilità del tentativo, così la regolarizzazione ha gli stessi effetti, però su di un delitto, quello di frode previdenziale, già consumatosi.

TREDICESIMA. Per parte della dottrina, la regolarizzazione ha natura di *causa sopravvenuta di esclusione dell'antigiuridicità*. Attraverso di essa, scomparirebbe retroattivamente il carattere antiggiuridico della frode già consumata, senza che detto istituto possa essere considerato una causa di giustificazione. Si vorrebbe inquadrare questa pretesa nuova categoria dogmatica nell'ambito della punibilità. A conforto di questa teoria vi è il preambolo della L.O. n. 7/2012, ovvero della legge che più di recente ha modificato i delitti de quibus, nel quale può leggersi che la regolarizzazione “pone fine alla lesione provvisoria del bene giuridico protetto la mediante la frode consumata” e “si considera che la regolarizzazione fa scomparire l'ingiustizia derivante dall'illecito”. Nonostante ciò, la valorizzazione della terminologia propria del Codice Penale non può essere la ragione ultima per individuare la vera natura di un istituto. La configurabilità di un comportamento idoneo ad eliminare retroattivamente l'antigiuridicità di un delitto già consumato è un'ipotesi estranea al nostro sistema di teoria generale del reato, in quanto andrebbe a pregiudicare la sistematica della imputazione di una responsabilità penale, non dovendosi più rispondere per il fatto ma per ciò che segue questo fatto (in questo caso, la regolarizzazione). Il giudizio che decide quando una condotta sia o meno conforme al diritto (ossia quando è antiggiuridica) si riferisce al momento in cui questa condotta entra in contraddizione con il diritto, non ad un momento successivo. Per questa ragione, la regolarizzazione non può essere considerata come una circostanza che elimina retroattivamente l'antigiuridicità del fatto, una volta che la frode si sia consumata. Solo le cause di giustificazione permettono di eliminare l'illiceità di un comportamento, in quanto solo queste costituiscono un autentico diritto a comportarsi in una determinata maniera, con

la conseguente concretizzazione di un dovere, in capo al soggetto eventualmente pregiudicato dall'esercizio del suddetto diritto, di permettere la lesione della propria sfera giuridica; tutto ciò non può assolutamente sostenersi con riferimento alla regolarizzazione. I sostenitori di questa tesi mirano a fare in modo che i terzi compartecipi della frode vadano esenti da responsabilità penale in caso di regolarizzazione, la quale farebbe venir meno il carattere illecito del fattoe, conseguentemente, l'illiceità delle condotte dei concorrenti, in virtù del principio di accessorietà del contributo partecipativo. Diversamente opinando, se si attribuisse alla clausola natura di causa di esclusione della colpevolezza o di esclusione della punibilità, si affermerebbe il carattere tipico e antigiusuridico del fatto ed il compartecipe dovrebbe rispondere penalmente per la frode. Bisogna considerare, tuttavia, che l'adesione alla tesi in oggetto non è *condicio sine qua non* per raggiungere il predetto obbiettivo, esistendo altre possibili vie interpretative per ottenere il medesimo risultato, ovvero impedire che il concorrente risponda per frode nei casi di regolarizzazione.

QUATTORDICESIMA. Altra parte della dottrina ritiene che la regolarizzazione costituisca una causa di estinzione della responsabilità criminale, la quale si aggiungerebbe a quelle già previste nel catalogo di cui all'articolo 130.1 C.P., muovendo dalla considerazione che l'effetto che da essa deriva è la sopravvenuta insussistenza di qualunque possibilità di sanzione. Gli autori che sostengono questa interpretazione muovono dalla constatazione della superfluità di una categoria ulteriore rispetto all'antigiuridicità e alla colpevolezza, cioè la punibilità, posto che le ipotesi che tradizionalmente si inquadrano in essa risulterebbero riconducibili ad altre categorie della teoria del reato. Tuttavia, la regolarizzazione non può considerarsi una causa di estinzione della responsabilità criminale simile a quelle previste ex art. 130.1 C.P. In primo luogo, perché il catalogo previsto in tale disposizione costituisce un *numerus clausus* di casi estintivi della responsabilità criminale, i quali risultano applicabili a tutti i delitti della parte speciale del Codice Penale. Essi presentano, dunque, una vocazione generale che non contraddistingue la regolarizzazione, la quale è un caso particolare configurabile per singoli delitti di frode. In secondo luogo, le cause di estinzione della responsabilità criminale dell'art 130.1 C.P. sono svincolate dalla volontà dell'autore, la qual cosa impedisce di pensare ad esse come veri e propri comportamenti post-delictum analoghi alla regolarizzazione. Le circostanze dell'art 130.1 C.P. dipendono da accadimenti, comportamenti o circostanze oggettive alieni alla volontà dell'autore del

delitto. Al contrario, nei comportamenti post-*delictum* come la regolarizzazione, l'esclusione della punibilità dipende da una decisione volontaria del soggetto, il che impedisce di equiparare tale istituto alle cause di estinzione della responsabilità criminale di cui all'art. 130.1 C.P.

QUINDICESIMA. Per una parte maggioritaria della dottrina e per giurisprudenza unanime, la regolarizzazione ha natura giuridica di causa scusante (categoria derivata dalla dogmatica francese) o, nell'uso di una terminologia più neutra, di causa di esclusione della punibilità (categoria derivata dalla dogmatica tedesca), un istituto concernente la "punibilità". A nostro giudizio, è questa la natura della regolarizzazione. Tale figura costituisce una causa di esclusione della punibilità. Si tratta di un istituto che, al contrario di quanto occorre perché operi una causa scusante (tradizionalmente denominata "excusas absolutoria"), richiede un comportamento post-*delictum* positivo perché possa si possa sollevare il reo dalla pena. Questa figura è inquadrabile sul piano della punibilità che, nella nostra opinione, è un elemento alieno alla struttura del reato, il quale è di per sé perfezionato. Il delitto di frode si consuma quando si constata che il comportamento è tipico, antigiuridico e colpevole, senza che nessuno di questi elementi del delitto richieda o presupponga la regolarizzazione, la quale, conseguentemente, non riguarda l'esistenza del delitto; essa esclude soltanto la punibilità dello stesso.

SEDICESIMA. Tradizionalmente, la dottrina ha elaborato due concezioni di massima della punibilità: secondo una di queste tesi tale categoria si fonda su considerazioni di carattere politico-criminale o, più in generale, di politica giuridica. Per l'altra tesi, nella punibilità entrano in gioco ragioni di meritevolezza e necessità della pena, che, in determinati casi, escluderebbero l'applicazione della pena. In relazione alla regolarizzazione di cui all'articolo 307 C.P., possono rilevarsi queste due grandi linee interpretative: da un lato, una lettura fondata su considerazioni politico-fiscali o finanziarie (ragioni di tipo extrapenale); dall'altro, una lettura di tipo penalistico, in virtù della quale entrerebbero in gioco esigenze di politica criminale e di necessità di pena. La maggior parte della dottrina non sposa integralmente nessuna di queste tesi, aderendo ad una concezione mista frutto delle del connubio delle predette posizioni.

DICIASSETTESIMA. Per una parte importante della dottrina, il fondamento della regolarizzazione può essere individuato solo attingendo da considerazioni di

carattere politico-fiscale, alla luce delle quali l'istituto in oggetto è funzionale al perseguimento degli obiettivi propri della amministrazione preposta alla Previdenza sociale, restando subordinate le ragioni del diritto penale agli interessi finanziari dallo Stato. Riteniamo che tale tesi possa implicare una illegittima manipolazione delle funzioni del diritto penale e una strumentalizzazione dello stesso, la cui funzione resterebbe ridotta, in tal modo, al mero perseguimento di fini propri di altri rami dell'ordinamento giuridico, costituendo la regolarizzazione un mero veicolo diretto al raggiungimento di finalità di "incasso" proprie, originariamente, del sistema di Previdenza sociale. Una tale idea porrebbe in dubbio il carattere coattivo della norma penale, l'obbligo di perseguire gli illeciti e la tutela dell'intangibilità dei beni giuridici protetti, i quali costituiscono principi inderogabili nel nostro diritto penale. Malgrado risulti possibile che il diritto penale assuma finalità o interessi propri di altri settori dell'ordinamento, è necessario limitare questa possibilità, al fine di impedire che il diritto penale finisca per sviluppare funzioni, come, ad esempio, la "riscossione di debiti", che non gli appartengono. Perché una finalità come la riscossione possa essere perseguita dal diritto penale, figure come la regolarizzazione devono superare il filtro dei giudizi di valore propri del diritto penale, rispettando i principi basilari di questo. Perché il diritto penale, nel contesto della problematica oggetto della presente trattazione, non si converta in un mero strumento al servizio di fini propri di altri settori, è necessario che la figura della regolarizzazione risulti fondata su criteri di carattere penale (per esempio, in un'idea di riparazione, nel compimento dei fini che tradizionalmente si assegnano alla pena, o in una sopravvenuta carenza della necessità della pena). Se così non fosse, la norma dovrebbe essere espulsa dal Codice Penale.

DICIOTTESIMA. La tesi che inquadra la regolarizzazione in un'ottica penalistica muove dallo studio di due classi di comportamenti *post-delictum* previsti nella parte generale del nostro Codice Penale: la desistenza dal tentativo e la circostanza attenuante della riparazione del danno. Entrambi gli istituti *de quibus* operano escludendo o attenuando la pena del reato, condizionando tale effetto all'esecuzione, da parte del soggetto, di un determinato comportamento *post-delictum*, così come accade rispetto alla regolarizzazione. Dall'analisi dottrinale sul fondamento di queste figure, può stabilirsi un punto di partenza che permetta di individuare il fondamento penale della causa di regolarizzazione stabilita in riferimento al delitto di frode previdenziale.

DICIANNOVESIMA. Delle tesi esposte in merito al fondamento dell'istituto della desistenza dal tentativo, consideriamo che solo due possono aiutare a stabilire il fondamento penale della regolarizzazione: da un lato, la teoria dell'interesse della vittima, in virtù della quale la ragione della impunità è radicata nella esistenza di un interesse politico criminale nel soddisfare gli interessi della vittima in una concreta vicenda delittuosa. Questa tesi si identifica nel nostro diritto penale con l'idea di riparazione del danno di cui all'art. 21.5 C.P. In questo senso, sebbene la relazione "datore di lavoro / Previdenza sociale" non risponda alla tradizionale idea "personalistica" di riparazione del danno, ciò non osta a ritenere che anche rispetto alla frode previdenziale esista una vittima. Non si tratta di un delitto senza vittima, ciò che caratterizza l'ipotesi in oggetto è solo la circostanza per cui la vittima *de qua* (che è la Previdenza sociale) non ha carattere individuale, bensì collettivo. Per tali motivi, è del tutto possibile identificare nella regolarizzazione una speciale causa di riparazione del danno cagionato dal reato. Dall'altro lato, utile all'individuazione della *ratio* della regolarizzazione è anche la teoria dei fini della pena e della minore necessità di pena. Mediante il predetto comportamento *post-delictum* si rivela una mancanza di ragioni di prevenzione generale e speciale, il che fa sì che l'imposizione della pena non sia necessaria, ragion per cui il diritto penale fa un passo indietro, escludendosi la punibilità del fatto. Nel nostro sistema, è possibile prescindere dalla pena quando questa non è necessaria per conseguire fini preventivi. Nonostante la teoria della minore necessità di pena, da sola considerata, non sia idonea a spiegare la *ratio* della regolarizzazione, niente impedisce di combinare tale teoria con altre che contribuiscono a spiegare tale la figura, in un'ottica "mista o plurale".

VENTESIMA. La prima *ratio* della regolarizzazione si identifica con l'idea di una speciale condotta riparatoria: il soggetto procede a riparare il danno causato rispetto alla funzione di riscossione della Previdenza sociale, compensandone i relativi effetti e risarcendo il torto inizialmente prodotto. A nostro giudizio, la riparazione nell'art. 307.3 C.P., s'identifica, esclusivamente, con l'esecuzione del riconoscimento di quanto dovuto: il fatto ingiusto, nel delitto di frode previdenziale, consiste nell'occultare una o più informazioni alla Previdenza sociale, non nel non effettuare il pagamento; è già con l'occultamento di informazioni rilevanti, dunque, che si lede il bene giuridico protetto, che è la funzione di riscossione. Se è vero che il danno è cagionato con l'inganno o occultamento, in senso contrario dovrà identificarsi la riparazione nella comunicazione

veritiera dei corretti dati di dichiarazione all' INPS, ossia, con il "riconoscimento del debito". In quest'ultima condotta consiste la riparazione nella regolarizzazione. Perciò, l'esigenza del pagamento che, *de lege data*, è stabilita dall' articolo 307.3 C.P., non fa parte della idea di riparazione.

VENTUNESIMA. La dottrina si è espressa in ordine all'art. 21.5 C.P. con l'obiettivo di stabilire quale sia il fondamento della riparazione nel nostro sistema penale. Da un lato, si è rinvenuta la ratio degli effetti della riparazione in una diminuzione o compensazione del carattere antiggiuridico o colpevole del fatto; questa tesi non ci sembra condivisibile, data l'impossibilità che un comportamento *post-delictum* positivo come la regolarizzazione possa influire retroattivamente su caratteri del delitto già accertati. Dall'altro lato, si è sostenuta una tesi di stampo "utilitarista", in virtù della quale la riparazione rinviene il suo fondamento in ragioni di economia processale, basate su di un'analisi economica del diritto: ne deriverebbe che, rispetto a figure di riparazione come la regolarizzazione, la finalità consisterebbe nell'escludere la necessità dell'intervento giurisdizionale. Nella nostra opinione, nemmeno tale spiegazione può permettere di individuare la ragione giustificativa della riparazione e della clausola di regolarizzazione: se una simile tesi fosse vera, la riparazione sarebbe possibile in qualsiasi caso, senza limiti, purché abbia come conseguenza un risparmio di costi alla amministrazione. Esistono argomenti più solidi che permettono di scoprire la ragion d'essere della regolarizzazione. In relazione all'articolo 21.5 C.P., inteso come disposizione che prevede una generica attenuante di riparazione nel nostro ordinamento giuridico penale, esistono due linee di interpretazione tuttora condivise, le quali permettono di indurre i fondamenti della regolarizzazione. Da un lato, la lettura che identifica la ragion d'essere dell'attenuante di cui sopra in nell'interesse politico-criminale di far conseguire alle vittime una riparazione dei danni subiti; dall'altro, si può individuare la sopravvenuta carenza della necessità di pena in ragione dell'avvenuta riparazione.

VENTIDUESIMA. La figura della "riparazione", in diritto penale, risponde all'esistenza di un'istanza di politica criminale volta a favorire il soddisfacimento (nel maggiore o minore grado) degli interessi delle vittime, posto che allo Stato interessa promuovere questo genere di comportamenti. Si enfatizza una caratteristica della moderna politica criminale: la riparazione alla vittima, che nel caso di frode

previdenziale, è la Previdenza sociale stessa. Questa idea si riconnette agli interessi politico-fiscali della riscossione, i quali, in definitiva, sarebbero protetti in virtù di una regolarizzazione intesa come causa speciale di riparazione. Nonostante ciò, la *ratio* della regolarizzazione non è di carattere fiscale, bensì politico-criminale: mediante questo istituto, lo Stato vuole conseguire la riparazione dei beni della vittima, la Previdenza sociale, soddisfacendo i suoi interessi (di tipo fiscale o di riscossione); indipendentemente del concreto interesse del quale si predica la soddisfazione, rilevante è che lo Stato voglia conseguire la riparazione delle lesioni subite dalla vittima, il che costituisce un interesse politico-criminale, non solo fiscale, la qual cosa permette di spiegare la regolarizzazione dal punto di vista penalistico. In questo modo, si supera il filtro dei giudizi di valore propri del diritto penale, e dunque la causa di regolarizzazione rimane fondata sulla base di istanze penalistiche, e non mira solo alla protezione di interessi extrapenali; la politica criminale costituisce parte del diritto penale, e non può essere in nessun modo aliena a questo. Tale logica riparatoria è solo una delle ragioni che fondano la clausola di regolarizzazione, ma non può essere l'unica: il diritto penale non può perseguire, in via esclusiva, un interesse privato o particolare della vittima, perché questo è un compito proprio del diritto civile. Per questo, al di là di una logica riparatoria, la regolarizzazione deve fondarsi su criteri di necessità o non necessità della pena, alla luce della verifica dell'eventuale compimento quella dei fini preventivi di questa. L'idea di riparazione, infine, è valida per fondare la regolarizzazione solo qualora essa costituisca una via per il compimento dei fini classici del diritto penale.

VENTITREESIMA. Al di là dell'interesse politico-criminale alla "riparazione", sono ragioni di sopravvenuta mancanza di necessità della pena, legate ai fini preventivi di questa, a spiegare le ragioni fondanti la regolarizzazione. In primo luogo, con la regolarizzazione spontanea del soggetto si genera un effetto positivo per la collettività, riaffermandosi la vigenza della norma e il rispetto per l'ordinamento giuridico, salvaguardandosi in questo modo le finalità di general-prevenzione positiva che la pena mira a perseguire. In secondo luogo, si conseguono anche le finalità general-preventive negative della pena, posto che, mediante la regolarizzazione, si rinforza la vigenza intimidatoria della norma per altri potenziali truffatori, i quali si rendono conto che chi non procede alla regolarizzazione rispondere dovrà sottostare inesorabilmente alla sanzione penale. Infine, anche mediante la regolarizzazione si conseguono i fini di

prevenzione speciale perseguiti dalla pena, così potendo il soggetto agente procedere ad una auto-risocializzazione; con l'esecuzione di questo comportamento prima del decorso del relativo termine legale, il soggetto agente dimostra una volontà riparatoria, un ritorno volontario alla legalità, una limitata pericolosità criminale. Se mediante la regolarizzazione è possibile raggiungere i fini che si perseguono con la pena, questa non risulterà di necessaria imposizione, e per questo diventa possibile l'esclusione della sua applicabilità.

VENTIQUATTRESIMA. Alla tesi della minore necessità di pena come fondamento esplicativo della regolarizzazione si obietta quanto segue: non sempre sarà possibile provare che il soggetto agente ha tenuto tale comportamento post-delictum in maniera veramente volontaria, potendo farlo per una moltitudine di ragioni (per esempio, per timore di essere scoperto). Sussisterebbe, in una simile circostanza, la necessità della pena, in quanto ragioni preventive consiglierebbero la sua imposizione. A ciò deve opporsi il fatto che l'attuale articolo 307.3 C.P. non esige in nessun caso la constatazione di un pentimento volontario del soggetto (così come la clausola di riparazione dell'art 21.5 CP. non esige che l'effettiva riparazione del danno consegua ad un pentimento). L'importante, rispetto alla regolarizzazione, è che il soggetto, mediante un atto oggettivamente volontario (blocco entro il termine legale) dimostri un'attitudine riparatoria ritornando alla legalità, il che permette di affermare, almeno, una ridotta necessità di pena. Questa idea, interpretata alla luce del principio di minimo intervento, permette al diritto penale di escludere l'applicabilità della sanzione la quale, non risultando assolutamente necessaria, cede il passo al diritto amministrativo sanzionatorio, nel quale la condotta fraudolenta troverà una sanzione adeguata.

VENTICINQUESIMA. Alla tesi della minor necessità di pena, si obietta, altresì, quanto ampia sia la clausola di regolarizzazione prevista dall'attuale articolo 307,3 C.P., la quale estende l'effetto di esenzione dalla pena ad altri delitti strumentali vincolati, come determinate irregolarità contabili e falsità, la cui impunità non risulterebbe spiegabile alla luce della teoria dei fini della pena, ma in virtù di una *ratio* politico-fiscale. Nonostante ciò, a tale critica si può opporre una interpretazione restrittiva della disposizione in esame, in accordo con il dato normativo, che permetta alla regolarizzazione di muoversi comunque entro i limiti del diritto penale. Restringendo la portata della disposizione in oggetto, di modo che ad essere esclusa sia

soltanto la punibilità di quei delitti strumentali che difettino di ogni autonomia rispetto alla frode, considerando come tali quelli che formano parte integrante della stessa frode, si può affermare che quando il soggetto regolarizza la sua situazione sta compensando gli effetti di questo complesso disegno criminoso, rivelando così una diminuita necessità di pena. Inoltre, non si può perdere di vista l'interesse politico criminale che supporta questo istituto, identificato nell'intenzione dello Stato di conseguire la riparazione dei beni legati alla Previdenza sociale. Per questo motivo, se non si escludesse la punibilità per i delitti strumentali *de quibus*, si neutralizzerebbe tale interesse politico-criminale, perché il soggetto non procederebbe alla regolarizzazione, sapendo che verrebbe sanzionato per i predetti reati.

VENTISEIESIMA. Esiste un'altra critica alla tesi della minore necessità della pena come fondamento della regolarizzazione. Si argomenta che, se ovvia è la non necessità della pena quando il soggetto ripara totalmente le conseguenze del delitto mediante l'esecuzione di un determinato comportamento *post-delictum*, non si comprenderebbe comunque perché non si estende questo effetto a tutti i delitti patrimoniali nei quali, come succede con il furto o la truffa, è ancora possibile una completa riparazione del danno, limitandosi l'ordinamento a prevedere, in tali casi, un'attenuazione della pena in virtù dell'art. 21.5 C.P. Una *ratio* eminentemente penalistica, si dice, sarebbe incapace di spiegare questa situazione, che supporrebbe un "assurdo privilegio" nei delitti contro gli enti pubblici e la Previdenza sociale. Nonostante ciò, non pensiamo che la premessa anteriore sia certa. L'obiettivo di protezione nei delitti contro gli enti pubblici e la Previdenza sociale (così come rispetto al reato di frode per l'ottenimento di sovvenzioni) è differente dagli altri illeciti patrimoniali come il furto o la truffa, in quanto i primi appartengono al diritto penale economico *stricto sensu*, che ha come obiettivo di protezione l'ordine socio-economico stabilito nella Costituzione spagnola, mentre i secondi non sono idonei a ledere o porre in pericolo beni e interessi sociali, la cui tutela rientra tra le finalità del nostro modello di Stato. Sono delitti differenti, in relazione ai quali è possibile attuare una politica criminale distinta. Al di là di ciò, i delitti di frode, tanto agli enti pubblici quanto alla Previdenza sociale, sono caratterizzati da importanti particolarità, le quali permettono e giustificano l'uso di un meccanismo come la regolarizzazione, con la relativa esclusione della pena. Trattare differentemente, nell'attuazione di una politica-criminale, ciò che è distinto (e farlo sulla base di un ragionamento di carattere penale)

non è contrario al principio di uguaglianza, né consente di parlare di “assurdo privilegio” rispetto a questo tipo di delitti, posto che essi, per le loro concrete caratteristiche - tanto nei lineamenti del fatto come che nella percezione sociale (difficoltà di scoperta della frode, sentimento di indifferenza cittadina, assenza di lesività individuale) - permettono di proclamare, nell’ipotesi di regolarizzazione, la liceità della completa esclusione della pena.

VENTISETTESIMA. Con la regolarizzazione, il soggetto agente non incide sulla meritevolezza di pena della propria condotta, la quale continua a sussistere, dato che il delitto di frode si è già consumato, risultando il fatto pienamente tipico e antigiusuridico; a venire incisa è la concreta necessità di infliggere la pena, considerevolmente diminuita, posto che i fini preventivi caratterizzanti la sanzione possono dirsi realizzati. Quanto appena detto, in aggiunta al principio di *extrema ratio* dell’intervento penale, permette di spiegare l’esclusione della pena in caso di regolarizzazione e la perdurante possibilità di sanzioni di carattere amministrativo.

VENTOTTESIMA. La dottrina penalistica non fa differenza tra il fondamento e le finalità della regolarizzazione. Non si deve confondere l’obiettivo perseguito dal legislatore mediante una determinata disposizione con il fondamento che la caratterizza. La finalità della regolarizzazione è chiara: facilitare l’Autorità preposta all’amministrazione della Previdenza sociale a percepire le somme ancora dovute dal contribuente, permettendo l’incasso di queste, la qual cosa suppone un chiaro interesse alla riscossione. Nonostante queste siano le finalità della regolarizzazione in oggetto, non crediamo che esse possano costituire, altresì, il fondamento della norma. Le ragioni che hanno mosso il legislatore a stabilire la figura della regolarizzazione nel codice penale possono ben costituire le finalità da essa perseguite, però non pregiudicano in nessun caso il vero fondamento dell’istituto, che deve stabilirsi in accordo con i principi propri dell’ordinamento penale: in questo caso, l’interesse politico-criminale alla riparazione, nonché la ridotta necessità di pena che, avendo attenzione a istanze di tipo preventivo-generale e preventivo-speciale, si realizza con la regolarizzazione, unitamente al principio del minimo intervento penale, spiega quale sia il fondamento della norma.

VENTINOVESIMA. De *lege ferenda*, risulta consigliabile l’eliminazione del requisito del pagamento di cui all’art.307.3 C.P. Mentre l’elemento del riconoscimento

del debito risponde all'ideale penalistico di riparazione del danno (perché con lo stesso si compensa l'occultamento inizialmente perpetrato ai danni della previdenza sociale, causa originaria del mancato esercizio della sua funzione di riscossione), non può dirsi lo stesso in riferimento all'elemento del pagamento (introdotto nel nostro codice penale dalla L.O. n. 7/2012). L'esigenza del pagamento va al di là della riparazione, e genera un'asimmetria con la "frode", intesa da noi come "occultamento", non come "mancato pagamento". Se l'illecito di frode previdenziale non consiste nel "non pagare", il pagamento non dovrebbe costituire un requisito della regolarizzazione e condizionare l'esclusione della punibilità al suo compimento. Subordinare l'esclusione della pena al pagamento del debito non rientra nel raggio d'azione di un'ideale di riparazione, e implica un'autentica perversione ed illegittima strumentalizzazione del diritto penale. Se con il completo e veritiero riconoscimento del debito si ripara il danno – ravvisandosi, in ciò, una ridotta necessità di pena che consiglia l'esclusione della pena, in accordo con il criterio di minimo intervento penale – non si intende, per lo meno alla luce di ragioni di carattere penale, perché il legislatore sia voluto andare al di là di quanto sarebbe stato opportuno, condizionando l'esclusione della punibilità al pagamento della somma di denaro oggetto di frode. L'esigenza del pagamento risulta spiegabile alla luce di ragioni puramente fiscali o di riscossione, criteri che non dovrebbero essere presi in considerazione dal diritto penale, che non può esercitare una funzione di riscossione, la quale appartiene solo alla Previdenza sociale. Non risulta legittimo l'utilizzo dello strumento punitivo per ottenere un interesse puramente fiscale. Per questo, non ci sono ragioni che consiglino di mantenere il requisito del pagamento del debito contributivo come condizione della regolarizzazione: quando il soggetto ha riconosciuto il suo debito, l'amministrazione ha i propri mezzi (migliori di quelli appartenenti al diritto penale) per rendere effettiva la riscossione del debito.

TRENTESIMA. Indipendentemente dalla nostra proposta *de lege ferenda*, deve affermarsi che *de lege data* la causa di regolarizzazione presenta un fondamento misto: da un lato, un fondamento penale, identificato nell'esistenza di un interesse politico criminale a stimolare la riparazione dei danni subiti dalla vittima (la Previdenza sociale) e il soddisfacimento dei suoi interessi (in particolare, l'interesse alla riscossione), così come anche nella minore necessità di pena conseguente alla predetta riparazione, all'attenzione del compimento dei fini tradizionalmente perseguiti per la pena, quello combinato con il principio di minimo intervento penale o ultima ratio permette

l'annullamento della pena. Dall'altro lato, la regolarizzazione *de qua* ha un fondamento politico fiscale, espresso dal requisito del pagamento del debito di cui all'art. 307.3 C.P., che risponde ad un mero interesse di riscossione, il quale emerge a seguito della riparazione del danno patito dal soggetto offeso, ovverosia quando il soggetto agente ha riconosciuto il proprio debito dinanzi alla Previdenza sociale.

TRENTUNESIMA. L'oggetto materiale della regolarizzazione, ovverosia quanto deve essere riconosciuto e pagato nel periodo determinato dalla normativa, è il debito relativo alle somme frodate attraverso una delle modalità previste nella fattispecie di cui all'art. 307.1 C.P. In tal senso, integrano il debito le somme non pagate riconducibili alle quote del datore di lavoro e del lavoratore, le somme a riscossione congiunta con la previdenza sociale (somme percepite in caso di disoccupazione, somme erogate dal Fondo de Garantía Salarial e di Formación Profesional), i rimborsi ai quali il soggetto non avrebbe diritto (ma non quelli dovuti a errore dell'amministrazione, non indotto né causato dal soggetto agente, che al massimo integreranno il delitto di appropriazione indebita) e i bonus e le riduzioni indebitamente sfruttate dal soggetto (beni ottenuti illecitamente, beni sfruttati eludendo le condizioni imposte). Il debito dovrà essere superiore a 50.000 euro, come previsto dalla condizione obiettiva di punibilità di cui all'art. 307.1 C.P. Il debito non è comprensivo degli interessi moratori che risultano applicabili per legge. Il concetto di debito è un elemento normativo la cui interpretazione deve effettuarsi alla luce della normativa settoriale inerente la previdenza sociale, in base alla quale deve affermarsi che gli interessi non sono una componente del debito, ma ne sono una conseguenza, e pertanto differiscono dallo stesso. L'esclusione della punibilità non è condizionata al riconoscimento e al pagamento di tali interessi, che senza dubbio sono comunque dovuti all'INPS, (che potrà riscuoterli attraverso le preposte procedure amministrative). Questa interpretazione, inoltre, è coerente con il meccanismo della regolarizzazione, intesa come speciale forma di riparazione: si dovrà procedere a regolarizzazione solo rispetto a quanto si è frodato, non rispetto a tutto il resto.

TRENTADUESIMA. In base al requisito del riconoscimento del debito, che rappresenta una forma di riparazione, il soggetto deve eseguire una dichiarazione veritiera dei dati inizialmente occultati. Il comportamento post-*delictum* implica che il soggetto presenti una dichiarazione complementare o rettifichi i dati manipolati o

alterati comunicati alla Tesoreria General della Seguridad Social (TGSS) mediante i quali si è commessa la frode. Se tale riconoscimento non è veritiero, non costituirà un vero riconoscimento; solo se esso veritiero potrà parlarsi di riparazione. Tuttavia, la veridicità non equivale alla totale esattezza e assoluta precisione della dichiarazione: non rilevano le omissioni secondarie e non essenziali delle quali non può dirsi responsabile il datore di lavoro (per esempio, mere discrepanze o semplici errori aritmetici facilmente sanabili). Affinché si abbia una valida rettificazione, non è necessario in nessun caso che il soggetto esponga alla Previdenza sociale i motivi dell'incompletezza del riconoscimento. L'art. 307-3 C.P. richiede che il riconoscimento sia completo. La norma parla di *completo reconocimiento*, ma non di *completa declaración*, con la conseguenza per cui se la comunicazione dei dati rilevanti non risulta obiettivamente completa, per mancanza di informazioni che il soggetto, in buona fede, ignorava o non poteva controllare, il riconoscimento dovrà considerarsi completo: il soggetto riconosce tutto ciò di cui ha contezza; diversamente opinando, sarebbe violato il principio di esigibilità. Non risultano ammissibili i riconoscimenti parziali del debito, nemmeno se la somma risulta inferiore a 50.000 euro, perché se si ammettesse tale degradazione quantitativa si convaliderebbe un'autentica frode alla legge, al di là del fatto che un simile riconoscimento non soddisferebbe l'esigenza legale di completezza del riconoscimento.

TRENTATREESIMA. La regolarizzazione, intesa come forma di riconoscimento del debito previdenziale, costituente un'ipotesi speciale di riparazione, appare come un comportamento volontario o spontaneo. Si tratta di una volontarietà normativizzata, posto che questa riparazione sarà ritenuta spontanea ex lege, purché si realizzi prima che siano integrate talune "cause di preclusione" di carattere temporale. La regolarizzazione si traduce in un ritorno alla legalità, e non alla moralità. Al momento di valutare la spontaneità del comportamento *post-delictum* positivo, risultano irrilevanti le motivazioni che conducono l'autore a riconoscere il proprio debito (per esempio, il timore di essere scoperto, la consapevolezza o il sospetto di essere perseguito ecc.). Ciò che è positivamente incentivato da tale istituto è, pertanto, un adeguamento oggettivo del comportamento del reo che comporta la reintegrazione del bene giuridico leso.

TRENTAQUATTRESIMO. A differenza di quanto previsto nell'ordinamento tributario, in materia di Previdenza sociale non è possibile rinvenire disposizioni che permettano di appurare in quale modo si possa correttamente rispettare il requisito del pagamento del debito. E' dubbio quale sia il termine ultimo entro il quale il soggetto agente ha la possibilità di pagare il proprio debito. Scartata la tesi secondo cui detto termine si identifica con i tre termini di preclusione, nonché la tesi secondo la quale l'amministrazione può stabilire, *ad hoc*, un termine per il pagamento del debito, riteniamo che il requisito del pagamento deve essere integrato contemporaneamente all'integrazione del requisito del riconoscimento del debito. Questo non impedisce, senza dubbio, di elaborare soluzioni volte a tenere in conto la situazione di insolvenza reale e non rimproverabile del soggetto agente, e ciò perché, in caso contrario, si finirebbe per condizionare l'esclusione della punibilità alla capacità economica del medesimo, anche in considerazione del fatto che, con il riconoscimento, si è verificata la riparazione del danno conseguente al reato, così diventando non necessaria l'applicazione della relativa pena; a voler diversamente opinare, si convertirebbe la mancata regolarizzazione in un presupposto di "prigione per debiti", istituto oggi proibito (la ragione della pena detentiva consisterebbe nel mancato pagamento di un debito). La soluzione preferibile, stanti tali presupposti, è il meccanismo del rinvio del pagamento, il quale presuppone la possibilità che non sia prevista una sola forma di pagamento del debito, perché la norma di cui all'art. 307.3 CP. non esige in nessun caso che si verifichi una vera entrata previdenziale. La richiesta di rinvio, in conformità alle disposizioni legislative vigenti, è sufficiente perché si intenda pagato il debito ai sensi e per gli effetti dell'art. 307.3 C.P. Se il soggetto, una volta beneficiario del rinvio, non assolve ad alcuni degli obblighi a lui imposti, non potrà essere in seguito sanzionato penalmente, fatta salva la sua responsabilità amministrativa.

TRENTACINQUESIMA. La normativa penale non stabilisce specifici requisiti di forma per la regolarizzazione. La legge tace rispetto alle forme attraverso le quali deve effettuarsi il riconoscimento del debito previdenziale. In ragione di ciò, benché la forma più idonea per il predetto riconoscimento, per ragioni di sicurezza dei traffici giuridici e di ordine probatorio, sia l'utilizzo dei moduli formalizzati della Previdenza sociale (TC1 e TC2), non risulta obbligatorio l'adempimento di specifici oneri formali: un riconoscimento veritiero e completo risulterà valido indipendentemente del mezzo attraverso il quale esso è stato effettuato. Lo stesso succede in relazione al requisito del

pagamento del debito: questo, sempre che a esso si intenda procedere, potrà essere adempiuto in qualsiasi forma (in contanti, per trasferimento bancario...) Per quanto concerne il luogo nel quale deve presentarsi il riconoscimento e realizzarsi il pagamento, la norma prevede che il comportamento *post-delictum* sia tenuto presso la Previdenza sociale. Ciò impone che la regolarizzazione avvenga presso l'INPS o dinanzi agli organismi convenzionalmente autorizzati ad esercitare la funzione di riscossione.

TRENTASEIESIMA. L'art. 307.3 C.P. prevede che il soggetto che procede alla regolarizzazione è "il soggetto in capo al quale grava l'obbligo contributivo dinanzi alla Previdenza sociale": consideriamo l'espressione in oggetto non perspicua, perché si riferisce, nel contesto della normativa inerente la Previdenza sociale, tanto all'imprenditore quanto ai lavoratori. Il delitto di frode previdenziale, tuttavia, è un reato proprio, il cui l'autore è sempre l'imprenditore, perché egli è il soggetto in capo al quale grava il dovere della dichiarazione previdenziale; in nessun caso il lavoratore può essere autore dell'illecito *de quo*. In virtù di ciò, posto che l'imprenditore è il solo soggetto responsabile della frode, sarà sempre il medesimo ad essere obbligato alla regolarizzazione della sua situazione. Tutto ciò è coerente anche con il fondamento penale della causa di esclusione della punibilità in questione, perché solo tenendo il predetto comportamento positivo può dimostrarsi, in riferimento al soggetto agente, una ridotta necessità di pena. Il riconoscimento in oggetto non potrà essere mai prestato da un soggetto diverso dall'imprenditore autore della frode, o comunque senza il consenso di quest'ultimo, perché, in caso contrario, mai potrebbe affermarsi l'assenza della necessità di pena. Tuttavia, dato che la regolarizzazione non è un atto personalissimo, nulla impedisce di ammettere riconoscimenti compiuti da terzi mandatarî o da rappresentanti autorizzati dall'imprenditore, nella misura in cui il loro agire è strumentale all'attuazione della volontà di quest'ultimo. L'autorizzazione dell'imprenditore deve essere sempre precedente al riconoscimento compiuto dal terzo non risultando valido il riconoscimento qualora la regolarizzazione sia accettata *ex post*. Per quanto riguarda il pagamento, è valido anche quello adempiuto da un soggetto terzo, diverso dall'imprenditore, si attuerebbe strumentalmente, e ciò non per motivi attinenti alla necessità di una pena, ma semplicemente in ossequio al principio di legalità, che, conformemente al precetto in questione, esige che il soggetto agente regolarizzi la "propria" posizione. Al di là di quanto sopra esposto, un'esegesi di matrice fiscale come

quella che spiega il requisito del pagamento non solo permetterebbe, ma potrebbe persino consigliare che il pagamento possa realizzarsi da parte di qualunque soggetto diverso dall'imprenditore.

TRENTASETTESIMA. La prima causa di preclusione della regolarizzazione, di tipo amministrativo, prevede che questa sia compiuta prima che al soggetto sia stato notificato l'avvio di attività di carattere ispettivo dirette all'accertamento del debito previdenziale. Questa circostanza ha molta importanza rispetto alla regolarizzazione, perché, solitamente, detta attività istruttoria rappresenterà la via attraverso la quale si scoprirà la frode. L'ambito di operatività di tale termine si riduce alle determinazioni di carattere ispettivo, e non semplicemente gestorio (come, ad esempio, quelle inerenti i reclami dei debiti). De *lege ferenda* è consigliabile ampliare l'effetto preclusivo anche all'esecuzione di tali ultime determinazioni di carattere gestorio, da parte della amministrazione, con l'obiettivo di favorire più nettamente il carattere volontario della regolarizzazione. Non è sufficiente l'avvio delle operazioni ispettive per impedire la regolarizzazione (per esempio, non è sufficiente la mera visita dell'ispettore sul luogo di lavoro), perché la legge esige che le stesse mirino a determinare il debito, il che restringe l'operatività della preclusione a tre casi: atti di liquidazione, proposte di liquidazione o ingiunzioni di pagamento. Di tali atti si esige una corretta notificazione al soggetto agente; in questo momento, sono precluse tutte le possibilità di procedere ad una valida regolarizzazione. Il fatto di far dipendere l'effetto preclusivo dalla notificazione è stato criticato da parte di alcuni esponenti della dottrina, i quali considerano incompatibile questo termine con il *telos* penale della norma, ritenendo più conforme ad esigenze di sicurezza giuridica stabilire il termine di preclusione nella conoscenza, da parte dell'imprenditore, dell'inizio dell'esecuzione dell'ispezione (conoscenza cui si perviene, talvolta, in un momento diverso da quello della notificazione). Senza dubbio, consideriamo preferibile la tesi per cui sia necessaria la notificazione, foriera di maggiore sicurezza giuridica e di benefici probatori, perché questo è l'unico mezzo mediante il quale respingere ogni presunzione in ordine alle effettive conoscenze del destinatario. Fare riferimento al dato della mera conoscenza comporterebbe (al pari di quanto avverrebbe se si esigesse la volontarietà del comportamento) uno sforzo probatorio in sede di giudizio del fatto di tipo casistico, con tutte le difficoltà che ciò comporta. Le esigenze e le conclusioni in oggetto possono essere riferite a tutte le cause di preclusione della regolarizzazione.

TRENTOTTESIMA. La seconda causa di preclusione opera in sede giudiziale e si identifica con la presentazione di querela o denuncia contro il soggetto agente, da parte del pubblico ministero o da parte dell'avvocato della Previdenza sociale. Questo limite temporale entra in gioco nel caso in cui non siano state assunte determinazioni di sorta in sede amministrativa. Secondo l'art. 307.3 C.P., l'effetto preclusivo si produce con la presentazione della denuncia o querela. Per una parte della dottrina, in virtù di un' interpretazione letterale, la preclusione della regolarizzazione si produce con la mera presentazione della querela o denuncia. Per altra dottrina, è necessario constatare la conoscenza della presentazione *de qua* da parte del soggetto agente, in virtù di qualsiasi mezzo. Riteniamo che secondo la migliore interpretazione, l'effetto preclusivo operi a partire dalla notificazione della denuncia o querela: questo atto non rappresenta un mero formalismo, perché, secondo quanto stabilito dall'articolo 118 della Ley de Enunciamento Criminal (LECRIM), la notificazione della querela o della denuncia già ammesse dal giudice permette al soggetto agente l'esercizio del diritto di difesa. Qualora il giudice non ammettesse la denuncia o la querela non si potrà affermare la pendenza di un procedimento penale; e, fino a quando non pende un simile procedimento, non si potrà dire che il soggetto agente sia stato scoperto. Solo il giudizio di valore presupposto dall'ammissione della denuncia o della querela permette di constatare l'esistenza di indizi di colpevolezza. La mancata ammissione *ad limine* di questi documenti implica l'insussistenza dei predetti indizi e, pertanto, dovrà essere permessa la regolarizzazione. Al di là di tale principale argomento, l'interpretazione in oggetto va avallata in ragione della maggiore sicurezza giuridica derivante dall'attribuzione di rilevanza all'atto della notificazione. Inoltre, conviene optare per la presente opzione esegetica in virtù di un' interpretazione sistematica coerente rispetto ai meccanismi di operatività delle altre cause di preclusione, in riferimento alle quali si attribuiscono alla notificazione effetti preclusivi. Sono legittimati a presentare denuncia o querela soltanto il Pubblico Ministero o l'avvocato della Previdenza sociale (*numerus clausus*), la qual cosa è stata oggetto di critiche, in quanto non consente che anche altri soggetti, come i lavoratori o i sindacati, possano impedire la regolarizzazione con la loro denuncia. Si sostiene che tutto ciò dipenda dall'esigenza di prevenire il rischio di una negoziazione tra il datore di lavoro ed altri soggetti legittimati a denunciare (per esempio, accordi tra sindacati e imprenditore che prevedano, tra le prestazioni promesse, la mancata denuncia della frode). In ogni caso, questa critica è priva di senso, se si tiene in conto che i predetti soggetti hanno sempre la possibilità di presentarsi dal

Pubblico Ministero a denunciare la frode. Un'altra soluzione è appellarsi alla terza ipotesi di preclusione, rispetto alla quale la *notitia criminis* può provenire da chiunque.

TRENTANOVESIMO. La terza causa di preclusione consiste nell'attuazione di determinazioni da parte del pubblico ministero o del giudice istruttore che permettano al soggetto di avere la conoscenza formale dell'inizio del procedimento. Questa circostanza è stata introdotta dalla L.O. n. 7/2012 rispetto alla Previdenza sociale (essendo già esistente rispetto alla frode fiscale). Deve considerarsi positivamente questa novità, dato che, attualmente, anche le denunce dei cittadini possono rilevare ai fini della preclusione della regolarizzazione, incidendo maggiormente sulla volontarietà che fonda, a livello penalistico, la stessa causa di regolarizzazione. Il momento in cui è preclusa l'operatività della regolarizzazione si identifica in quello in cui il soggetto agente ha formale conoscenza dell'inizio del procedimento. Per una parte della dottrina, ciò implica l'individuazione del termine preclusivo nel momento in cui il soggetto viene a conoscenza, in virtù di qualsiasi mezzo, dell'inizio del procedimento. Riteniamo, senza dubbio, che la preclusione si produca, così come avviene rispetto a tutte le altre cause preclusive, con la notificazione dell'inizio del procedimento, perché l'art. 307.3 C.P. non parla di tutti i tipi di conoscenza, ma solo di una conoscenza formale. Questo genera vantaggi probatori e maggiore sicurezza giuridica. Nonostante l'infelice formulazione della legge, deve intendersi che tale disposizione si riferisca a casi in cui il giudice, attendendo la denuncia di terzi, inizia la procedura penale e di ciò dà notizia, o a quei casi in cui il pubblico ministero, nell'ambito dell'attività investigativa di lui propria, cita il soggetto a rendere interrogatorio nella condizione di imputato. Rispetto a quest'ultima causa di preclusione, i soggetti legittimati sono (nuovamente, in conformità al principio del *numerus clausus*) il pubblico ministero e il giudice istruttore.

QUARANTESIMO. Il momento in cui l'ordinamento stabilisce che si verifichino i predetti effetti preclusivi è sempre il medesimo, ovvero sia quello della notificazione. Detto atto, per essere valido e poter precludere la possibilità di effettuare una valida regolarizzazione, dovrà essere caratterizzato da tutti i requisiti previsti dalla normativa di settore, perché si tratta di un atto dal preciso significato giuridico. La notificazione deve sempre essere diretta ad un destinatario ben determinato. La notificazione precluderà la regolarizzazione solo al soggetto al quale essa si dirige, ma non nei riguardi degli altri (ciò nel caso in cui più soggetti concorrano nella medesima

frode previdenziale). Tale meccanismo non è contrario al fondamento penale della causa di regolarizzazione, perché fino a quando l'atto non sia stato notificato personalmente a tutti i soggetti, questi non saranno stati scoperti. In questo modo, la regolarizzazione dovrà considerarsi tuttavia volontaria e spontanea, anche se il motivo della sua esecuzione è il mero timore di essere scoperti o di essere perseguiti penalmente (una volta che si è conosciuto lo scoprimento degli altri soggetti). D'altra parte, se la notificazione si produce lo stesso giorno della regolarizzazione, dovrà presumersi *iuris tantum* che quest'ultima è valida.

QUARANTUNESIMA. Se le attività che danno luogo all'effetto preclusivo della regolarizzazione culminano con l'archiviazione provvisoria, si dà nuovamente una possibilità al soggetto di regolarizzare (sempre che egli adempia entro i limiti temporali previsti dall'art.307.3 C.P.). La *ratio* di ciò risiede nel fondamento penale della causa di non punibilità *de qua*, identificata in una ridotta necessità di pena, perché dinanzi all'incapacità dello stato di accertare la frode, il ritorno volontario alla legalità da parte del soggetto appare compatibile con i fini preventivi della sanzione; in casi simili, il soggetto, pur dinanzi alla possibilità di non essere scoperto, avrebbe potuto scegliere di restare più comodamente nell'illegalità ma, tuttavia, decide di rientrare spontaneamente nel circuito della legalità.

QUARANTADUESIMA. Il principale effetto dipendente da una corretta regolarizzazione è l'esclusione della punibilità per il delitto di frode alla Previdenza sociale commesso precedentemente. Essendo questa la conseguenza principale della regolarizzazione, la dottrina discute in ordine alla possibilità di estendere detto effetto ai casi nei quali la frode si è fermata al grado del tentativo. Nella nostra opinione, in relazione al delitto di frode previdenziale, non è configurabile l'ipotesi del tentativo, perché esso è un illecito di mera condotta, non idoneo a essere scisso in una pluralità di differenti atti. Per questo motivo, riteniamo la discussione in ordine all'estensione dell'effetto della regolarizzazione all'ipotesi di tentativo sia carente di ogni significato. D'altra parte, la responsabilità civile derivante dalla commissione del delitto permane, in quanto essa non può estinguersi in virtù della regolarizzazione, posto che quest'ultima interessa solo la punibilità della frode, la quale, come categoria aliena all'integrazione del fatto tipico, non lo altera, né lo cancella, né lo modifica. Saranno oggetto della responsabilità civile in questione gli interessi sulle somme non versate che

risultano esigibili in virtù della legge, in quanto questi non integrano il debito il cui pagamento permette la regolarizzazione.

QUARANTATREESIMA. Il terzo punto dell'articolo 307.3 C.P. estende la causa di esclusione della punibilità ai delitti di irregolarità contabile o alle falsità strumentali che, in stretta relazione al solo debito oggetto di regolarizzazione, il soggetto agente potrebbe aver eventualmente commesso in precedenza. A seguito della riforma operata dalla L.O. n. 7/2012, il precetto prevede che la regolarizzazione “impedirà che si persegua questo soggetto” per tali delitti, la qual cosa ha fatto in modo che alcuni autori, ad una prima lettura, sostenessero la natura giuridica dell'istituto in oggetto di condizione di procedibilità, di carattere processuale. Tuttavia, tenendo conto delle esigenze alla base del precetto, e al di là del dato letterale, riteniamo che, in realtà, ci troviamo al cospetto di una previsione che estende l'effetto di esclusione della punibilità derivante dalla regolarizzazione. Da un lato, i delitti contabili o di falso *de quibus* vanno individuati secondo una logica restrittiva, di modo che vadano esenti da sanzione solo quelli che si inseriscono nella complessiva attività fraudolenta, in quanto solo di questi potrà predicarsi una minor necessità di pena, posto che, con la regolarizzazione, si otterrebbe la loro “compensazione”. Ciò, unitamente al principio di *extrema ratio*, permette di escludere la pena anche per i delitti strumentali alla frode. Dall'altro lato, non si può tacere che, a fondamento della previsione in oggetto, sussiste un interesse politico criminale nel favorire la reintegrazione dei beni facenti capo alla Previdenza sociale, in virtù del quale vi è l'esigenza di escludere la punibilità dei delitti strumentali, posto che, in caso contrario non si starebbe promuovendo la riparazione, dato che il soggetto non regolarizzerebbe al conoscere che sarà sanzionato per i delitti strumentali, di carattere contabile o di falsità, commessi.

QUARANTAQUATTRESIMA. La Ley Organica n. 7/2012 estende l'effetto di esclusione della punibilità derivante dalla regolarizzazione compiuta rispetto al delitto di frode previdenziale anche alle irregolarità contabili strumentali alla frode stessa (la qual cosa, prima della riforma, era riservata al solo caso della frode fiscale). Occorre, *de lege ferenda*, abrogare questa disposizione in caso di frode previdenziale. Le irregolarità contabili alle quali si riferisce il precetto sono le stesse che integrano il delitto contabile dell'art. 310 C.P., figura di reato strettamente correlata al il delitto di frode all'erario pubblico, con il quale presenta un'intima connessione, la quale consente di ritenere

insussistente il disvalore di dette irregolarità in relazione al delitto di frode fiscale (in virtù del principio di consunzione, espressione del concorso formale di leggi penali). Lo stesso non succede nel campo della previdenza sociale, quale ambito nel quale, essendo configurabile un delitto contabile concorrente con quello di frode previdenziale, in nessun caso il mancato assolvimento degli obblighi contabili costituirebbe un mezzo necessario o strumentale all'integrazione della frode. Posto che la disposizione de qua non presenta alcuna operatività in caso di regolarizzazione rispetto al delitto di frode alla Previdenza sociale, si deve procedere alla sua soppressione *de lege ferenda*.

QUARANTACINQUESIMA. L'effetto dell'annullamento della pena si estende anche ai possibili reati di falso strumentali alla commissione della frode. Le falsità hanno una rilevanza maggiore nei delitti di frode, data la dinamica commissiva che caratterizza tali illeciti. Per beneficiare dell'impunità anche in relazione a tali illeciti, le falsità dovranno risultare strumentali alla frode, rappresentando un mezzo necessario per commetterla, da adoperarsi prima della frode e sempre che non risulti funzionale a delitti ulteriori rispetto a quello contro la Previdenza sociale, e che non sia stato strumentale per la commissione di altre frodi non regolarizzate. E' necessario procedere ad una interpretazione restrittiva di questa disposizione normativa che permetta, tuttavia, di fondare la clausola penalmente. In questo senso, solo le falsità che siano carenti di autonomia delittuosa propria potranno beneficiare dell'esclusione della pena. Le falsità devono concernere sempre una specifica frode, insieme alla quale, mediante la regolarizzazione, si compensa il disvalore di tutto il fatto, emergendo una ridotta necessità di pena. Questo indipendentemente dal concreto tipo di documento nel quale si produca la falsità. Tuttavia, tenendo in conto che il Codice Penale del 1995 ha depenalizzato le condotte penali di falsità ideologica commesse in documenti pubblici ufficiali o commerciali, questa disposizione risulta di applicazione tendenzialmente marginale.

QUARANTASEIESIMO. La quinta disposizione finale della Ley Organica n. 10/1995 estende l'esclusione della punibilità per le falsità strumentali (nello specifico, per irregolarità contabili) a quei casi frode che, per il fatto di non superare la soglia quantitativa di 50.000 euro, risultano sanzionabili solo in sede amministrativa. Perché ciò avvenga, questi illeciti strumentali dovranno rispettare gli stessi requisiti di strumentalità richiesti per il delitto di frode. Tale disposizione non esclude la

responsabilità per le infrazioni amministrative commesse. Per una parte della dottrina, questa norma presuppone un ulteriore indizio di strumentalizzazione del diritto penale alle finalità di riscossione della Previdenza sociale, perché l'esclusione della pena per i delitti strumentali non risulta spiegabile dogmaticamente, assorbendo l'infrazione amministrativa un disvalore maggiore del proprio (quello di un delitto). Tuttavia, la ragione d'essere di questa disposizione obbedisce non tanto ad interessi meramente fiscali o di riscossione, bensì all'applicazione di un principio ermeneutico "*a fortiori*": chi può di più, deve potere di meno. Se quando si regolarizza per un valore superiore ai 50.000 euro non si applica la pena per determinati delitti strumentali, anche quando il soggetto regolarizza una frode che non supera questa quantità (una frode amministrativa) dovrà proclamarsi l'impunità per questi delitti, perché non risulterebbe proporzionale che, dinanzi alle frodi di quantità maggiore, il legislatore dichiari l'impunità per alcuni delitti strumentali e, dinanzi a frodi di quantità minore, il soggetto risulti sanzionato.

QUARANTASETTESIMO. Il delitto di frode previdenziale costituisce un reato proprio, il cui autore è sempre il datore di lavoro in capo al quale incombe un dovere di pagamento, il che condiziona la rilevanza degli interventi nella frode da parte di individui che non possiedono le qualità richieste per essere soggetti attivi. Essi non potranno essere mai autori di frodi in proprio, ma potranno essere ugualmente considerati concorrenti (per esempio: gestori o lavoratori delle imprese). In materia di regolarizzazione, si pone il problema se anche i concorrenti possono accedere all'esclusione della pena come l'autore principale. Dato che la causa di regolarizzazione interessa la punibilità della frode, ma non il suo carattere tipico e anti-giuridico, in virtù del principio di accessorialità limitata, i correi, *prima facie*, si vedranno sanzionati penalmente sebbene ricorrano i presupposti di regolarizzazione, mentre l'autore potrà beneficiare dell'esclusione della pena con la sua condotta post-delittuosa. In questo modo, si tratterebbe in modo più severo chi "fa meno" (il partecipante) rispetto a "chi fa di più" (l'autore principale). Dall'altro lato, stando al fondamento penale che noi sosteniamo, la regolarizzazione costituisce una causa d'esclusione della pena di carattere personale: solo rispetto al soggetto che, mediante l'esecuzione di questo comportamento post-delittuoso, ripara il danno cagionato alla Previdenza sociale si potrà sostenere una ridotta necessità di pena. Essendo il delitto *de quo* un reato proprio, i partecipanti non potranno mai dimostrare una ridotta meritevolezza di pena. Riteniamo

tuttavia che, in virtù di un'esegesi coerente con la giustizia sostanziale, teologicamente orientata e sistematicamente inquadrata, i partecipanti nel delitto di frode previdenziale devono anch'essi poter beneficiare dell'esclusione di pena qualora siano integrati i presupposti per la regolarizzazione. Un'opinione contraria è ben lungi dal risultare soddisfacente dei rispetto ai principi che ispirano il nostro Codice Penale. Non risulta giusto, per mancanza di proporzione, che mentre l'autore principale potrà accedere all'esclusione della sanzione penale, il correo risulti sanzionato sempre e in tutti i casi, soprattutto se si tiene in conto che sono state conseguite le finalità perseguite dalla disposizione che prevede la regolarizzazione (finalità di riscossione). Un'interpretazione contraria comporterebbe che si starebbe trattando meglio chi fa di più rispetto a chi fa di meno. Dunque, sebbene la norma dell'art. 307,3 CP. non dica nulla, essa neanche si oppone espressamente a che il partecipante possa andare esente da pena nei supposti di regolarizzazione.

QUARANTOTTESIMO. Una diversa questione consiste nello stabilire in che modo o in virtù di quale formula possa realizzarsi l'esenzione dalla pena in oggetto rispetto ai compartecipi nel reato. De *lege ferenda*, la migliore soluzione a questo problema è rappresentata da una riforma del precetto, di modo che da esso derivi automaticamente l'estensione ai concorrenti della causa di esclusione della punibilità. Tuttavia, de *lege data*, la dottrina sia divisa tra quelli che considerano che il concorrente debba essere automaticamente libero da pena una volta che l'autore abbia proceduto alla regolarizzazione della sua situazione dinanzi alla Previdenza sociale, ed altri che esigono che il partecipante realizzi un determinato comportamento post-delittuoso in relazione alla regolarizzazione per poter beneficiare dell'esclusione della punibilità. Riteniamo che l'esclusione della punibilità dei partecipanti debba prodursi in maniera automatica, perché questi non possono procedere a regolarizzazione nel senso disposto nell'art. 307.3 C.P., disegnato esclusivamente per l'autore della frode. Il concorrente nella frode non può, pertanto, dimostrare una diminuita meritevolezza di pena, perché non può tenere il comportamento post-delittuoso identificato con la regolarizzazione. Senza dubbio, questa situazione si scontra con la giustizia sostanziale, l'equità e la proporzionalità, perché si farebbe rispondere penalmente chi ha fatto meno, lasciando libero chi ha fatto di più. La *ratio* della causa di non punibilità non si identificherebbe, in tal caso, nella non necessità di pena, bensì nell'esistenza di interessi di politica-criminale. Seguendo questo percorso, è possibile ottenere una soluzione soddisfacente a

questo problema. Dell'art. 65.3 CP. si ricava una conclusione politico-criminale chiara, che permette di conoscere quale sia il sistema di valori seguito dal nostro Codice Penale in materia di concorso nei delitti propri: quando in capo al soggetto concorrente (il partecipante) non ricorrono le qualità che convertono il delitto in proprio, come succede nella frode contro la Previdenza sociale, la pena dovrà essere sempre minore rispetto a quella inflitta all'autore principale. Se ciò vale per tutti i delitti propri, senza la concorrenza di un comportamento post-delittuoso riparatore alcuno, mediante un *tertium comparationis* rispettoso della giustizia sostanziale, e secondo i criteri di uguaglianza e proporzionalità, dovrà affermarsi che nei delitti propri nei quali, come succede con la frode alla Previdenza sociale, si prevede la possibilità di esclusione della pena per l'esecuzione di un comportamento post-delittuoso positivo, nel quale l'autore principale resta completamente libero di pena, anche il correo dovrà andare completamente e automaticamente esente dalla sanzione penale.

BIBLIOGRAFÍA

ABASCAL JUNQUERA, A.: “Los nuevos delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. La reforma del Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Práctica penal: cuaderno jurídico*, nº 71, 2013, pp. 16 – 24.

ABRIL ABADÍN, E.: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social: razones y objetivos de una reforma”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995.

ACALE SÁNCHEZ, M., GONZÁLEZ AGUDELO, G.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Berdugo Gómez de la Torre, I. (coord.), *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho penal, Vol. IV. Derecho penal, parte especial. Derecho penal económico*, Ed. Iustel, Madrid, 2012, pp. 177 – 240.

ADRIASOLA, G.: “Legitimidad de la intervención del Derecho penal en la actividad económica”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo I*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010.

AGUSTÍ I JULIÀ, J.: “El artículo 307 CP. Delitos contra la Seguridad Social”, en Rojo Torrecilla, E. (coord.), VV. AA., *Delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social*, Ed. Bosch, Barcelona, 1998.

AIBAR BERNAD, J.: “La lucha contra el fraude en el ingreso de recursos de la Seguridad Social”, en *Estudios Financieros, Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº 351, 2012, pp. 97 – 122.

ALBERTO DONNA, E.: *La autoría y la participación criminal*, Ed. Comares, Granada, 2008.

ALCÁCER GUIRAO, R.: “El juicio de adecuación de la conducta. Consideraciones sobre la teoría de la imputación objetiva y sobre la tentativa”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Volumen XLIX, Fascículo II, 1996, pp. 473 – 508.

ALCÁCER GUIRAO, R.: “La reparación en Derecho Penal y la atenuante del artículo 23,5º CP. Reparación y desistimiento como actos de revocación”, en *Revista del Poder Judicial*, tercera época, nº 63, tercer trimestre de 2001, pp. 71 – 119.

ALCÁCER GUIRAO, R.: “La protección del futuro y los daños cumulativos”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Volumen LIV, año 2001, pp. 143 – 174.

ALCÁCER GUIRAO, R.: “La protección del futuro y los daños cumulativos”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 04 – 08, año 2002, pp. 1 – 30.

ALCÁCER GUIRAO, R.: *¿Lesión de bien jurídico o lesión de deber? Apuntes sobre el concepto material del delito*, Ed. Atelier, Barcelona, 2003.

ALONSO FERNÁNDEZ, J. A.: *Las atenuantes de confesión de la infracción y reparación o disminución del daño*, Ed. Bosch, Barcelona, 1999.

ALONSO GALLO, J.: “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 34, 2013, pp. 15 – 38.

ALONSO MADRIGAL, F. J., GÓMEZ LANZ, F. J.: “Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 281 – 282, 2006, pp. 3 – 56.

ÁLVAREZ ALCOLEA, M., DE VAL TENA, A. L.: “Concepto, ámbito subjetivo de protección y estructura de la Seguridad Social”, en Gorelli Hernández, J., Vílchez Porras, M., Álvarez Alcolea, M., De Val Tena, A. L., *Lecciones de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 2011.

ÁLVAREZ GARCÍA, F. J.: *Consideraciones sobre los fines de la pena en el ordenamiento constitucional español*, Ed. Comares, Granada, 2001.

ÁLVAREZ GARCÍA, F. J.: “Sobre algunos aspectos de la atenuante de reparación a la víctima (art. 21,5ª Código Penal)”, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº 61, año 1997, pp. 241 – 277.

ÁLVAREZ MORENO, A.: “La configuración del delito contra la Seguridad Social en el nuevo Código Penal” en VV. AA., *Análisis de diversas cuestiones sobre los Pactos de Toledo*, Ed. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 1997.

ÁLVAREZ MORENO, A.: “Los delitos contra la Seguridad Social”, en *Revista Tribuna Social*, nº 67, julio de 1996, pp. 38 – 48.

ANFORA, G.: “Assicurazioni sociali: obblighi e divieti penalmente sanzionati”, en Caraccioli, I. (coord.), VV. AA., *Rischi penali dell’imprenditore*, Ed. Etaslibri, Milano, 1991.

ANTOLISEI, F.: *Manuale di Diritto Penale; leggi complementari I*, Ed. Giuffrè, 11º edic., Milano, 1999.

ANTÓN ONECA, J.: *Derecho penal*, Ed. Akal, 2ª edición (anotada y puesta al día por Hernández Guijarro, J. J., Beneytez Merino, L.), Madrid, 1986.

APARICIO DÍAZ, L.: “La nueva reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 38, 20 a 26 de mayo, 2012, pp. 16 – 22.

APARICIO PÉREZ, A.: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1997.

APARICIO PÉREZ, A.: “Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código Penal: artículos 305 a 307 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre”, en *Impuestos: revista crítica de doctrina, jurisprudencia y legislación*, nº 18, 1996, pp. 196 – 240.

ARIAS EIBE, M. J.: *Responsabilidad criminal. Circunstancias modificativas y su fundamento en el Código Penal. Una visión desde la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Ed. Bosch, Barcelona, 2007.

ARIAS SENSO, M. A.: “Delitos contra la Hacienda Pública: subtipos agravados y regularización fiscal”, en *Revista de Actualidad Penal*, nº 32, septiembre de 1999.

ARMENDÁRIZ LEÓN, C.: “Alternativas a la ejecución de las penas privativas de libertad”, en Molina Blázquez, M. C. (coord.), VV. AA., *La aplicación de las consecuencias jurídicas del delito: estudio práctico*, Ed. Bosch, Barcelona, 2005.

ARMENDÁRIZ LEÓN, C.: “La naturaleza jurídica de la ‘exceptio veritatis’ en el delito de calumnia”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.), *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

ARMENDÁRIZ LEÓN, C., MIRAT HERNÁNDEZ, P.: “La familia en la parte general del Derecho Penal (Libro I del Código Penal de 1995)”, en Yzquierdo Tolsada, M., Cuenca Casas, M. (dirs.), VV. AA., *Tratado de Derecho de la familia, Volumen VI. Las*

relaciones paterno – filiales (II). La protección penal de la familia, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2011.

ARMENTA DEU, T.: *Criminalidad de bagatela y principio de oportunidad: Alemania y España*, Ed. PPU, Barcelona, 1991.

ARROYO ZAPATERO, L.: “El ‘ne bis in idem’ en las infracciones al orden social, la prevención de riesgos laborales y los delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social”, en *Cuadernos de Derecho Judicial*, nº 11, 1997, pp. 287 – 308.

ARROYO ZAPATERO, L., BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., FERRÉ OLIVÉ, J. C., et. al., (dirs.); NIETO MARTÍN, A., PÉREZ CEPEDA, A. I. (coords.), VV. AA.: *Comentarios al Código Penal*, Ed. Iustel, Madrid, 2007.

ARROYO ZAPATERO, L., NIETO MARTÍN, A. (dirs.): *El Derecho penal económico en la era compliance*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

ARRUEBO LAFUENTE, I.: “Comentarios al artículo 307 ter del Código Penal introducido por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre (BOE del 28), por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en Camino Frías, J. J. (coord.), *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013.

ASTROLOGO, A.: *Le cause di non punibilità. Un percorso tra nuovi orientamenti interpretativi e perenni incertezze dogmatiche*, Ed. Bologna University Press, Bologna, 2009.

ASÚA BATARRITA, A.: “Atenuantes postdelictivas: necesidad de reformulación desde una racionalidad jurídico – penal y consecuencias en la individualización de la

pena”, en Garro Carrera, E., Asúa Batarrita, A.: *Atenuantes de reparación y de confesión. Equívocos de la orientación utilitaria*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

ASÚA BATARRITA, A.: “Causas de exclusión o de restricción de la punibilidad de fundamento jurídico constitucional”, en Cerezo Mir, J., Suárez Montes, R. F.; Beristain Ipiña, A., Romeo Casabona, C. M., (edits.), VV. AA.: *El nuevo Código Penal: presupuestos y fundamentos. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don Ángel Torío López*, Ed. Comares, Granada, 1999.

ASÚA BATARRITA, A.: “El delito de fraude de subvenciones”, en Cobo del Rosal, M. (dir.); Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1997.

AYALA GÓMEZ, I.: “Antecedentes legislativos de los ‘delitos contra la Hacienda Pública’”, en Octavio de Toledo y Ubieto, E. (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

AYALA GÓMEZ, I.: “Consumación y prescripción del delito fiscal”, en VV. AA., *Terceras jornadas sobre el Delito fiscal: comentarios y conclusiones*, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 2000.

AYALA GÓMEZ, I.: “Delitos contra la Hacienda Pública”, en Ortiz de Urbina, I. (coord.), VV. AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre. Penal Económico y de la Empresa 2011 – 2012*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2011.

AYALA GÓMEZ, I.: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1988.

AYALA GÓMEZ, I.: “Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en Octavio de

Toledo y Ubieto, E. (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

AYALA GÓMEZ, I.: “Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria”, en Bajo Fernández, M. (dir.), Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007.

AYATS VERGÉS, M., DE JUAN CASADEVALL, J.: *Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal. Algunas propuestas de mejora*, Ed. Praxis, Madrid, 2013.

AZPEITIA GAMAZO, M. A.: “La aplicación de la excusa absolutoria por regularización voluntaria: diferencias en el ámbito administrativo y penal (los requerimientos del caso HSBC y la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado)”, en *Anuario Fiscal para abogados*, Edición nº 1, 2011, Madrid.

BACIGALUPO, E.: *Delito y punibilidad*, Ed. Civitas, Madrid, 1983.

BACIGALUPO, E.: *El delito de falsedad documental*, Ed. Dykinson, Madrid, 1999.

BACIGALUPO, E.: “El delito fiscal”, en Bacigalupo, E. (dir.), VV. AA.: *Curso de Derecho Penal económico*, Ed. Marcial Pons, 2ª edición, Madrid, 2005.

BACIGALUPO, E.: “El delito fiscal”, en Del Rosal Blasco, B. (edit.), VV. AA.: *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.

BACIGALUPO, E.: “El delito fiscal en España”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, nº 56, año 1979, pp. 79 – 98.

BACIGALUPO, E.: “El error sobre las excusas absolutorias”, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº 6, año 1978, pp. 3 – 22.

BACIGALUPO, E.: “El nuevo delito fiscal”, en *Actualidad Penal*, nº 45, diciembre de 1995, pp. 883 – 893.

BACIGALUPO, E.: “Entre la justificación y la exclusión de la culpabilidad”, en *La Ley*, nº 4, 1986, pp. 1198 – 1203.

BACIGALUPO, E.: “La reforma del delito fiscal por la LO. 7/2007 (1)”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 37, 13 a 19 de mayo, 2013, pp. 5 – 8.

BACIGALUPO, E.: “Principio de culpabilidad e individualización de la pena”, en Cerezo Mir, J., Suárez Montes, R., Beristain Ipiña, A., Romeo Casabona, C. M. (eds.): *El nuevo Código Penal: presupuestos y fundamentos. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don Ángel Torío López*, Ed. Comares, Granada, 1999.

BACIGALUPO, E.: *Principios de Derecho Penal, parte general*, Ed. Akal, 5ª edición, Madrid, 1998.

BACIGALUPO, E.: *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Ed. Civitas, Navarra, 2012.

BACIGALUPO, E., LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: *Contestaciones al programa de Derecho Penal, parte general, para acceso a las carreras Judicial y Fiscal*, Tomo I, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2002.

BACIGALUPO SAGGESE, S.: “La necesidad de armonización del derecho sancionador penal y administrativo: principio de legalidad y remisión normativa en leyes penales en blanco”, en Bajo Fernández, M. (dir.), Bacigalupo Saggesse, S., Gómez

– Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007.

BAJO FERNÁNDEZ, M.: “Algunas cuestiones del delito tributario”, en Bajo Fernández, M. (dir.); Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007.

BAJO FERNÁNDEZ, M., BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000.

BAJO FERNÁNDEZ, M., BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Derecho penal económico*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, 2ª edición, Madrid, 2010.

BAL FRANCÉS, E.: “Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada, prescripción y su interrupción y concepto de fraude de ley, por lo que se refiere al delito contra la Hacienda Pública”, en Bajo Fernández, M. (dir.), Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007.

BALDÓ LAVILLA, F.: *Estado de necesidad y legítima defensa*, Ed. Bosch, Barcelona, 1994.

BANACLOCHE PÉREZ – ROLDÁN, J.: “Los delitos fiscales”, en *Impuestos, revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 2, año nº 11, 1995, pp. 23 – 28.

BANACLOCHE PÉREZ – ROLDÁN, J.: “Los delitos fiscales”, en *Impuestos, revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 2, año nº 12, 1996, pp. 116 – 147.

BAÑERES SANTOS, F.: “En torno a la nueva regulación del delito fiscal: medida y alcance de las exenciones de responsabilidad criminal contempladas en su texto”, en

Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al.: *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995.

BAYLOS GRAU, A., TERRADILLOS BASOCO, J. M.: *Derecho penal del trabajo*, Ed. Trotta, 2ª edición revisada, Madrid, 1997.

BAZA DE LA FUENTE, M. L.: *El delito fiscal. Particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, Ed. Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1997.

BELTRÁN GIRÓN, F.: “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, en *Carta Tributaria*, nº 19 – 20, noviembre de 2012, pp. 11 – 30.

BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Estimación indirecta y delito fiscal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo XLIII, Fascículo III, septiembre – diciembre de 1990, pp. 793 – 801.

BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., FERRÉ OLIVÉ, J. C.: *Todo sobre el fraude tributario*, Ed. Praxis, Barcelona, 1994.

BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., ARROYO ZAPATERO, L., GARCÍA RIVAS, N., FERRÉ OLIVÉ, J. C., SERRANO PIEDECASAS, J. C.: *Lecciones de Derecho Penal parte general*, Ed. La Ley, 2ª edición, Barcelona, 1999.

BERMEJO RAMOS, J.: “La apreciación de los indicios de comisión del delito fiscal por la administración tributaria ante la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública por la Ley Orgánica 6/95 de 29 de junio”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al.: *Nueva*

regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio), Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995.

BERNARDI, A.: “Breves notas acerca de la línea evolutiva de la despenalización en Italia”, en *Revista Penal*, nº 12, 2003, pp. 43 – 60.

BERNARDI, A.: “Breves notas acerca de la línea evolutiva de la despenalización en Italia”, en *Derecho Penal Contemporáneo: Revista Internacional*, nº 9, 2004, pp. 5 - 40.

BIENATI, M. L.: “La extinción de la acción penal por pago: válvula de escape y herramienta para pensar en alternativas a la pena”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010.

BLANCO CORDERO, I.: “Delito de defraudación tributaria y responsabilidad penal en el ámbito bancario”, en Morales Prats, F., Quintero Olivares, G. (coords.): *El nuevo derecho penal español. Estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2001.

BLANCO CORDERO, I.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Eguzkilo Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, nº 14, diciembre de 2000, pp. 5 – 46.

BLANCO CORDERO, I.: “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, nº 13, año 2011, pp. 1 – 46.

BLANCO LOZANO, C.: *Tratado de Derecho Penal español, Tomo II; El sistema de la parte especial; Volumen 2, Delitos contra bienes jurídicos colectivos*, Ed. Bosch, Barcelona, 2005.

BLANCO LOZANO, C.: *Tratado de Política criminal, Tomo II; La política criminal aplicada*, Ed. Bosch, Barcelona, 2007.

BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Regularización del delito fiscal: ¿es necesario el pago? (Análisis tributario a propósito de la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado”, en *Revista de contabilidad y tributación*, nº 343, año 2011, pp. 87 – 128.

BOIX REIG, J.: “Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal”, en VV. AA., *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996.

BOIX REIG, J.: “Delito fiscal y non bis in ídem”, ponencia presentada en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de las Islas Baleares, 13 de mayo de 2013, <http://www.uv.es/seminaridret/sesiones2013/nonbisinidem/ponenciaBoix.pdf>

BOIX REIG, J. (dir.), et. al., VV. AA.: *Derecho penal, parte especial, Vol. III*, Ed. Iustel, Madrid, 2012.

BOIX REIG, J., BUSTOS RAMÍREZ, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*, Ed. Tecnos, Madrid, 1987.

BOIX REIG, J., GRIMA LIZANDRA, V.: “Código Penal y Ley General Tributaria: un enamoramiento que no fue fugaz (II)”, en *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, nº 34, 2013, pp. 16 – 18.

BOIX REIG, J., MIRA BENAVENT, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

BONATO, M.: “Sulle caratteristiche della condotta di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali (art. 2, legge 11 novembre 1989), en *Il nuovo Diritto*, 1993, Vol. II, pp. 704 – 707.

BORELLI, A., SERGIACOMO, A.: “Il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali”, en *Fisco*, nº. 40, 2012. Anche dati della Biblioteca Facoltà di Giurisprudenza Università degli Studi di Ferrara (nº. 6449; file:///C:/DOCUME~1/Cat2/IMPOST~1/Temp/omesso%20versamento%20ritenute%20previdenziali%20borelli%20sargiacomo.htm).

BORJA JIMÉNEZ, E.: *Las circunstancias atenuantes en el Ordenamiento jurídico español*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.

BORJA JIMÉNEZ, E.: “Sobre el concepto de política criminal. Una aproximación a su significado desde la obra de Claus Roxin”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, nº 56, 2003, pp. 113 – 150.

BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Ed. Comares, Granada, 2005.

BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: “La protección penal del patrimonio de la Seguridad Social. Notas de derecho comparado”, en Quintero Olivares, G., Morales Prats, F. (coords.): *El nuevo derecho penal español. Estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2001.

BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: “La criminalización de las defraudaciones a la Seguridad Social en el ámbito del Derecho comparado: luces y sombras”, en *Anuario da Facultade de Dereito da Facultade da Coruña*, nº 8, año 2004, pp. 167 – 191.

BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Revista de Estudios Penales y Criminológicos*, nº 24, años 2002 – 2003, pp. 60 – 126.

BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: “Los delitos contra la Seguridad Social en los ordenamientos europeos continentales. Notas de derecho comparado”, en Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal, Vol. VII, nº 12, 2001, pp. 329 – 362.

BRANDARIZ GARCÍA, J. A.: “Sobre el concepto de regularización en las causas de levantamiento de la pena de los arts. 305 y 307 CP.”, en Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, nº. 2, año 1998, pp. 189 – 202.

BRONZO, P.: “Messa alla prova per gli adulti e ‘rito degli irreperibili’”, en Cassazione Penale, nº 6, 2014, p. 1989.

BUENO ARÚS, F.: “La protección penal del trabajador en la Propuesta de Anteproyecto del Nuevo Código Penal de 1983 (I)”, en Actualidad Laboral, nº 12, marzo de 1986 – I, pp. 577 – 591.

BURGSTALLER, M.: “La diversidad de la reparación penal a la luz del Derecho austriaco”, en Asúa Batarrita, A., Garro Carrera, E. (edits.): Hechos postdelictivos y sistema de individualización de la pena, Ed. Universidad del País Vasco, Bilbao, 2009.

BUSTOS RAMÍREZ, J.: “Los bienes jurídicos colectivos: repercusiones de la labor legislativa de Jiménez de Asúa en el Código Penal de 1932”, en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, nº extra 11, 1986, pp. 147 – 164.

BUSTOS RAMÍREZ, J.: Manual de Derecho Penal, parte general, Ed. PPU, 4ª edición aumentada, corregida y puesta al día por Hernán Hormázabal Malarée, Barcelona, 1994.

BUSTOS RUBIO, M.: “Luces y sombras del nuevo delito de fraude en las prestaciones del sistema de Seguridad Social (artículo 307 ter del Código Penal). Comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Granada 184/2013, de 8 de marzo”, en *Estudios*

Financieros: Revista de Derecho del Trabajo y Seguridad Social, nº 380, 2014, pp. 177 – 183.

CALDERÓN CEREZO, A.: “Efectos penales de la regularización tributaria. (Un análisis del art. 305,4 del Código Penal)”, en *Gaceta Fiscal*, nº 160, diciembre de 1997, pp. 194 – 202.

CALDERÓN CEREZO, A.: “Efectos penales de la regularización tributaria. (Un análisis del artículo 305,4 del Código Penal)”, en VV. AA., *Terceras jornadas sobre el Delito fiscal: comentarios y conclusiones*, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 2000.

CALDERÓN CEREZO, A., SAAVEDRA RUIZ, J., (coord.): *Delitos contra el orden socioeconómico*, Ed. La Ley, Madrid, 2008.

CALDERÓN CEREZO, A., CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *Manual de Derecho Penal I, parte general. Adaptado al programa de las pruebas selectivas para ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal*, Ed. Deusto, Madrid, 2005.

CALDERÓN SUSÍN, E.: *Arrepentimiento espontáneo (estudio del artículo 9,9ª del Código Penal)*, Ed. Edersa, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1990.

CALVO VÉRGEZ, J.: “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Quincena Fiscal*, nº 3, 2013, pp. 49 – 73.

CALVO VÉRGEZ, J.: “Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial: ¿un supuesto de regularización próximo a la amnistía fiscal?”, en *Crónica Tributaria*, nº 146, 2013, pp. 7 – 44.

CALLE SÁIZ, R.: *Regularización tributaria y delito fiscal*, Ed. Madrid Calle Sáiz, Madrid, 2003.

CALLE SÁIZ, R., GONZALO GONZÁLEZ, L.: “Introducción general a la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, en Cobo del Rosal, M. (dir.); Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación penal*, T. XVIII, Ed. De Derecho Reunidas, EDERSA, Madrid, 1997.

CAMELIO, T. A.: “Appropriazione indebita e violazione amministrativa nell’omesso versamento delle ritenute previdenziali a carico del lavoratore”, en *Cassazione Penale: Rivista Mensile di Giurisprudenza*, 1984, Vol. II, pp. 2167 – 2171.

CARBONE, D.: “Diritto penale previdenziale: delitto di omissione o falsità in registrazione o denuncia obbligatorie”, en *Il foro italiano*, Parte Seconda, 1999, pp. 463 – 467.

CARBONE, D.: “Diritto penale previdenziale: reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali”, en *Foro Italiano*, Vol. II, 1998, pp. 247 – 258.

CARDONA TORRES, J.: *Derecho penal parte especial*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010.

CARPIZO BERGARECHE, J.: “Elementos estructurales de los impuestos”, en VV. AA., *Aproximación al Derecho penal económico y financiero*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2007.

CARRERAS MANERO, O.: “Las cláusulas de regularización tributaria como causa de exención de responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 155, 2012, pp. 41 – 74.

CARRETERO SÁNCHEZ, A.: “La nueva reforma de los delitos contra la hacienda pública: un paso en firme contra el fraude fiscal”, en *Diario La Ley*, nº 8027, Sección Tribuna de 20 de febrero de 2013, online: <http://diariolaley.laley.es>

CASCAJERO SÁNCHEZ, M. A.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social tras la reforma del Código Penal operada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre”, en *Estudios financieros. Revista de trabajo y Seguridad Social*, nº 255, 2004, pp. 57 – 108.

CASTIGLIONE, H.: “La expansión del Derecho penal y su repercusión en el ámbito económico”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo I*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010.

CASTRO CUENCA, C. G., DIAZGRANADOS QUIMBAYA, L. A.: “Delitos contra la salud pública y la Seguridad Social”, en Castro Cuenca, C. G. (coord.), VV. AA., *Manual de Derecho penal: parte especial*, Ed. Themis, Bogotá, 2011, pp. 582 – 623.

CASTRO MORENO, A.: *Elusiones fiscales atípicas*, Ed. Atelier, Barcelona, 2008.

CAYÓN GALIARDO, A.: “La lucha contra el fraude en la Ley 7/2012. El reforzamiento de las facultades en la recaudación”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº 99, octubre – diciembre de 2012, pp. 13 – 32.

CEREZO MIR, J.: *Curso de Derecho Penal español, parte general, III. Teoría jurídica del delito / 2*, Ed. Tecnos, 5ª reimpresión, Madrid, 2005.

CEREZO MIR, J.: *Derecho Penal, parte general. Lecciones (26 – 40)*, Ed. UNED, 2ª edición, Madrid, 2000.

CERVINI, R.: “Aproximación conceptual integrada al Derecho penal económico”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo I*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010.

CHAZARRA QUINTO, M. A.: *Delitos contra la Seguridad Social*. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2002.

CHAZARRA QUINTO, M. A.: “El tratamiento del comportamiento postdelictivo en el Código Penal español: especial referencia a la renuncia de pena ante delitos consumados”, en *Actualidad Penal*, nº 5, año 2003, pp. 159 – 170.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2012.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: “El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico – subjetivas del tributo”, en *Quincena Fiscal, Revista de Actualidad Fiscal*, nº 11, junio de 1998, pp. 11 – 23.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “Consumación y prescripción del delito fiscal”, en *Actualidad Penal*, nº 10, marzo de 2000, pp. 219 y ss.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “La excusa absolutoria de regularización tributaria”, en *Actualidad y Derecho*, nº 38, año 1995, pp. 1 – 12.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “Problemas actuales del delito fiscal”, en *Manuales de Formación Continuada. Consejo General del Poder Judicial*, nº 14, 2001, pp. 21 – 98.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “Sobre el fundamento del injusto del delito fiscal desde los principios constitucionales de legalidad y proporcionalidad”, en VV. AA., *Las últimas reformas penales*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, nº 138, Madrid, 2008.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable”, en VV. AA.: *Terceras jornadas sobre el Delito fiscal: comentarios y conclusiones*, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 2000.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente del delito de blanqueo de capitales”, en *Boletín del Colegio de Abogados de Madrid*, nº 37, septiembre de 2007.

CINELLI, M.: *Diritto della previdenza sociale*, Ed. Giappichelli, 10ª edic., Torino, 2012.

CIROCCHI, F.: “Brevi osservazioni sul reato di omesso versamento di ritenute contributive”, en *Lavoro e previdenza oggi*, Vol. II, 1998, pp. 675 – 699.

COBO DEL ROSAL, M.: “La punibilidad en el sistema de la Parte General del Derecho penal español”, en VV. AA.: *Estudios penales y criminológicos. Tomo VI*, Ed. Universidad de Santiago de Compostela, 1983.

COBO DEL ROSAL, M., VIVES ANTÓN, T. S.: *Derecho Penal, parte general*, Ed. Tirant lo Blanch, 5ª edición corregida, aumentada y actualizada, Valencia, 1999.

COBOS GÓMEZ DE LINARES, M. A.: “Doctrinas unitaristas y exención de la responsabilidad penal. La dogmática jurídico – penal entre la coherencia sistemática y las soluciones imaginativas a las cuestiones prácticas”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.): *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

COLINA RAMÍREZ, E. I.: *La defraudación tributaria en el Código Penal español. Análisis jurídico – dogmático del art. 305 Cp.*, Ed. Bosch, Barcelona, 2010.

COLINA RAMÍREZ, E. I.: “La víctima en el delito de defraudación tributaria”, en *Derecho penal mínimo: revista de análisis jurídico penal*, nº 9, julio de 2012, pp. 105 – 120.

CONDE – PUMPIDO FERREIRO, C.: “El principio de legalidad y el uso de la oportunidad reglada en el proceso penal”, en VV. AA.: *Protección jurisdiccional de los derechos fundamentales y libertades públicas*, Ed. Poder Judicial, Madrid, 1986.

CONDE – PUMPIDO TOURÓN, C.: en Conde – Pumpido Tourón, C. (dir.), VV. AA.: *Código Penal comentado, Tomo I*, Ed. Bosch, 2ª edición, Barcelona, 2004.

CONTRERAS ALFARO, L. H.: *Corrupción y principio de oportunidad penal. Alternativas en materia de prevención y castigo a la respuesta penal tradicional*, Ed. Ratio Legis, Salamanca, 2005.

CORCOY BIDASOLO, M. (dir.), VV. AA.: *Manual práctico de Derecho Penal parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2004.

CORDERO GARCÍA, J. A.: *La conformidad con la propuesta de regularización tributaria*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

CÓRDOBA RODA, J.: “Fraude fiscal y falsedad documental”, en Muñoz Conde, F. (dir.), VV. AA., *Falsedad y defraudaciones*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995.

CORDÓN MORENO, F.: “El control judicial del uso por la Administración de sus facultades discrecionales”, en *Revista Jurídica de Castilla y León*, nº 1, septiembre de 2003, pp. 141 – 169.

CORTÉS BECHIARELLI, E.: “Delitos contra la Hacienda Pública para épocas de crisis (o sobre el Derecho Penal recaudador)”, en Álvarez García, F. J., González Cussac, J. L.

(dirs.), *Comentarios a la reforma penal de 2010*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 347 – 354.

COSTA CLIMENT, J.: “La reforma del delito fiscal: tipos penales depurados y discrepancias interpretativas”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al.: *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995.

CUBAS MORALES, A.: “El aplazamiento y el fraccionamiento en el pago de las deudas con la Seguridad Social”, en *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº 16, año 1994, pp. 7 – 82.

CUELLO CONTRERAS, J.: *El Derecho Penal español, parte general. Nociones introductorias. Teoría del delito*, Ed. Dykinson, 3ª edición, Madrid, 2002.

CUELLO CONTRERAS, J.: *El Derecho Penal español, parte general, Volumen II, Teoría general del delito (2)*, VOL. II, Ed. Dykinson, Madrid, 2009.

CUELLO CONTRERAS, J.: “Sobre el tipo de tentativa”, en VV. AA.: *Homenaje al profesor Dr. Gonzalo Rodríguez Mourullo*, Ed. Aranzadi Thomsom Civitas, Navarra, 2005.

CUGAT MAURI, M., BAÑERES SANTOS, F.: *Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, en Álvarez García, J. (dir.), Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A. (coords.): *Derecho penal español, parte especial (II)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

CUI, S.: *Il diritto penale del lavoro*, Ed. Halley Editrice, Matelica, 2007.

DE JUAN I CASADEVALL, J., GARCÍA LLAMAS, M. C.: “Artículos 305 – 310: Delitos contra la Hacienda Pública”, en Escudero Moratalla, J. F., Frigola Vallina, J. Ganzenmüller Roig, C. et. al., *Delitos societarios, de la receptación, y contra la Hacienda Pública*, Ed. Bosch, Barcelona, 1998.

DE LA GÁNDARA VALLEJO, B.: “La reparación y su regulación en el actual Código Penal”, en *Icade, Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, nº 42, 1997, pp. 87 – 96.

DE LA MATA BARRANCO, N, J.: “La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en Carbonell Mateu, J. C., Del Rosal Blasco, B., Morillas Cueva, L., et. al. (coords.): *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, Ed. Dykinson, Madrid, 2005.

DE URBANO CASTRILLO, E., NAVARRO SANCHÍS, F. J.: *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2009.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “Artículo 307”, en Gómez Tomillo, M. (dir.), VV. AA.: *Comentarios al Código Penal*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2010.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “Defraudación a la Seguridad Social”, en Boix Reig, J. (dir.); Lloria García, P. (coord.): *Diccionario de Derecho penal económico*, Ed. Iustel, Madrid, 2008.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: *Delitos contra la Seguridad Social*, Ed. Praxis, Barcelona, 1991.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “Delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social”, en Mir Puig, S., Modolell González, J. L., Gallego Soler, J. I., Bello Rengifo, C. S. (coords.), VV. AA., *Estudios de Derecho penal económico*, Ed. Livrosca, Caracas, 2002, pp. 471 – 506.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “Derecho Penal de la Seguridad Social”, en *Revista de Derecho Social*, nº 3, 1998, p. 101 – 116.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “Descriminalización por interpretación: un paso hacia atrás en la protección penal del patrimonio del trabajador y de la Seguridad Social (Algunas notas a la Sentencia de la AP Sevilla de 13 de septiembre de 1996)”, en *La Ley*, nº. 4315, año 1997 – 3, pp. 1912 – 1915.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “El nuevo delito de defraudación en las prestaciones del sistema de Seguridad Social en la reforma del Código Penal”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 853, año 2012, p. 6.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “I reati contro la previdenza sociale nel progetto di legge organica del 1994: alcune considerazioni”, en *Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell’Economía*, año 1995 – 4, pp. 1137 – 1157.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “La protección penal del trabajo y la Seguridad Social: los delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social”, en VV. AA.: *El Código penal de 1995: parte especial*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1997.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la democracia*, Ed. Ibidem, Madrid, 1996.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “Los delitos contra la Seguridad Social tras la reforma operada en el Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social”, en Demetrio Crespo, E. (dir.); Maroto Calatayud, M (coord.), *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Ed. B de F, Madrid, 2014.

DE VICENTE MARTÍNEZ, R.: “Protección penal del trabajo y de la Seguridad Social”, en Arroyo Zapatero, L., Tiedemann, K. (edits.), VV. AA.: *Estudios de Derecho penal económico*, Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla la Mancha, Cuenca, 1994.

DE VICENTE REMESAL, J.: *El comportamiento postdelictivo*, Ed. Universidad de León, León, 1985.

DE VICENTE REMESAL, J.: “La consideración de la víctima a través de la reparación del daño”, en Silva Sánchez, J. M. (ed.), VV. AA.: *Política criminal y nuevo Derecho Penal. Libro homenaje a Claus Roxin*, Ed. Bosch, Barcelona, 1997.

DEL MORAL GARCÍA, A.: “Delito fiscal y fraude a la Seguridad Social”, en Martín Espino, J. D. (coord.), VV. AA.: *Estudio y aplicación práctica del Código Penal de 1995. Tomo II, parte especial*, Ed. Colex, Madrid, 1997.

DEL POZO, J.: “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública y la Ley General Tributaria”, en Bajo Fernández, M. (dir.), Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007.

DEL ROSAL BLASCO, B.: “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 24, 11 a 17 de febrero, 2013, pp. 13 – 16.

DELGADO GARCÍA, J.: *El delito fiscal*, Ed. Colex, Madrid, 1995.

DELGADO GARCÍA, J.: “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, nº 2, 1996, pp. 1624 – 1626.

DEMETRIO CRESPO, E.: *Prevención general e individualización judicial de la pena*, Ed. Universidad de Salamanca, Salamanca, 1999.

DI NINO, T.: “Gli itinerari della depenalizzazione dalla legge n° 689/1981 alla legge n. 205/1999”, en *L'indice penale*, 2000, fasc. 2, pp. 749 – 825.

DÍAZ – MAROTO Y VILLAREJO, J.: “El afán de reformar”, en *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, n° 25, año 2012, pp. 12 – 16.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M.: “¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos del blanqueo?”, en Demetrio Crespo, E. (dir.); Maroto Calatayud, M (coord.), *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Ed. B de F, Madrid, 2014.

DÍEZ RIPOLLÉS, J. L.: “La categoría de la antijuridicidad en Derecho Penal”, en Luzón Peña, D. M., Mir Puig, S. (coords.), VV. AA.: *Casus de justificación y de atipicidad en Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, Navarra, 1995.

DÍEZ RIPOLLÉS, J. L.: “La categoría de la antijuridicidad en Derecho Penal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo XLIV, Fascículo III, septiembre – diciembre, 1991, pp. 715 – 790.

DOLZ LAGO, M. J.: “El nuevo delito contra la Seguridad Social: primera aproximación”, en *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, n° 19, julio – septiembre de 1995, pp. 97 – 109.

DOLZ LAGO, M. J.: “Jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo sobre los delitos contra los derechos de los trabajadores, el delito contra la Seguridad Social y el acoso laboral o mobbing”, en *Estudios Jurídicos*, n° 2006, 2006.

DOMÍNGUEZ CORREA, M.: *El desistimiento de la tentativa*, Ed. B de F, Montevideo, 2013.

DOMÍNGUEZ PUNTAS, A.: *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2011.

DOPICO GÓMEZ – ALLER, J.: “La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, en *Iuris: actualidad y práctica del Derecho*, nº 181 – 182, diciembre de 2012, pp. 12 – 16.

DOVAL PAIS, A.: *La penalidad de las tentativas de delito*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2001.

DURÉNDEZ SÁEZ, I.: “Modificaciones recientes que afectan a la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y al procedimiento administrativo sancionador del Orden Social”, en *Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 151, año 2011, pp. 699 y ss.

ESCOBAR JIMÉNEZ, R.: “Delito de blanqueo de capitales, delito fiscal y contra la Seguridad Social tras la reforma de la LO 5/2010, de 22 de junio”, en *Cuadernos de Derecho para ingenieros*, Vol. XII, 2011, pp. 55 – 78.

ESCOBAR JIMÉNEZ, R.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 del Código Penal)”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 281, año VII, febrero de 1997, pp. 1 – 6.

FAIOLI, M.: “L’ evoluzione della nozione di sanzione previdenziale nell’elaborazione giurisprudenziale. Il caso del reato di omesso versamento di ritenute previdenziali e assistenziali su retribuzioni non corrisposte”, en *Previdenza e Assistenza Pubblica e Privata*, nº 1, 2001, pp. 168 – 171.

FALCÓN Y TELLA, R.: “De nuevo sobre la ‘declaración especial’ prevista en el Decreto – Ley 12/2012 (I)”: la regularización del dinero en efectivo”, en *Quincena Fiscal*, nº 13, julio de 2012, pp. 11 – 17.

FALCÓN Y TELLA, M. J., FALCÓN Y TELLA, F.: *Fundamento y finalidad de la sanción: ¿un derecho a castigar?*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2005.

FARALDO CABANA, P.: “El fundamento de la exención de pena por la realización de comportamientos postdelictivos positivos: las causas de levantamiento de la pena”, en *Revista Peruana de Ciencias Penales*, nº 10, año V, pp. 125 – 172.

FARALDO CABANA, P.: “La aplicación analógica de las atenuantes de comportamiento postdelictivo positivo (los núms. 4º y 5º en relación con el núm. 6º del artículo 21 del Código Penal de 1995)”, en *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, nº 1, año 1997, pp. 237 – 257.

FARALDO CABANA, P.: *Las causas de levantamiento de la pena*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

FARRÉ TREPAT, E.: *La tentativa de delito. Doctrina y jurisprudencia*, Ed. Edisofer, 2ª edición corregida y revisada, Buenos Aires, 2011.

FEDERICI, A.: *Lavoro irregolare e omissione contributiva. Tecniche di tutela e sistema sanzionatorio*, Ed. Halley Editrice, Roma, 2006.

FEDERICO, P., MIRANDA, B.: *Diritto Penale del lavoro: la tutela penale del rapporto di lavoro e dell’attività sindacale*, Ed. L. di G. pirola, Milano, 1975.

FEIJOO SÁNCHEZ, B.: *Cuestiones actuales de Derecho penal económico*, Ed. B de F, Buenos Aires, 2009.

FEIJOO SÁNCHEZ, B.: *Retribución y prevención general. Un estudio sobre la teoría de la pena y las funciones del Derecho penal*, Ed. B de F, Buenos Aires, 2007.

FENELLÓS PUIGCERVER, V.: “El concepto de regularización tributaria a efectos de la exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código Penal”, en *Crónica Tributaria*, n° 84, año 1997, pp. 51 – 68.

FERNÁNDEZ ALAMILLO, M. A., MIERES, P. R.: “Pautas para la delimitación del momento consumativo en el delito de evasión tributaria”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010.

FERNÁNDEZ ALBOR, A.: *Estudios sobre criminalidad económica*, Ed. Bosch, Barcelona, 1978.

FERNÁNDEZ ALBOR, A.: “Política criminal del delito fiscal”, en *Estudios penales y criminológicos*, n° 5, 1980 – 1981, pp. 43 – 86.

FERNÁNDEZ CRUZ, J. A.: “Fraude fiscal y lavado de capitales: tax fraud and money laundering”, en *Política criminal: revista electrónica semestral de políticas públicas en materias penales*, n° 7, 2009, pp. 1 – 19.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n° 155, 2012, pp. 21 – 39.

FERNÁNDEZ ORRICO, F. J.: “Las actuaciones de advertencia y los requerimientos de la inspección de trabajo y Seguridad Social”, en *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, n° 78, 2008, pp. 136 – 160.

FERNÁNDEZ ORRICO, F. J.: “Solidaridad y firmeza en las medidas contra el fraude a la Seguridad Social: Ley 13/2012, de 26 de diciembre”, en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, nº 104, 2013, pp. 25 – 66.

FERNÁNDEZ OUBIÑA, A.: “La regularización tributaria”, en *Consell Obert: Recull Informativ del Consell General de Colegis de Graduats Socials de Catalunya*, nº 176, 2003.

FERNÁNDEZ TERUELO, J. G.: *Estudios de Derecho penal económico*, Ed. Dykinson, Madrid, 2002.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Autoría y delitos especiales”, en Arroyo Zapatero, L., Berdugo Gómez de la Torre, I. (dirs.), VV. AA.: *Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos. In memoriam*, Vol. I, Ed. Universidad de Castilla la Mancha y Universidad de Salamanca, Cuenca, 2001.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, en *Revista Penal*, nº 33, 2014, pp. 91 – 107.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: *El delito contable*, Ed. Praxis, Barcelona, 1988.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “I reati contra la finanza pubblica in spagna: bilancio di quattro anni di riforma legislative”, en *Rivista Trimestrale di Diritto Penale Dell'Economía (CEDAM)*, Vol. II, año 1989, pp. 317 – 341.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “La omisión de la declaración tributaria, ¿configura un delito fiscal?”, en *Revista del Poder Judicial*, nº 10, 1988, pp. 137 – 143.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “La protección penal de la Hacienda Pública: delitos fiscal, fraude de subvenciones y delito contable”, en *Crónica Tributaria*, nº 60, año 1989, pp. 17 – 32.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Los delitos contra la Hacienda Pública en el Derecho español”, en *Revista de Doctrina Penal*, nº 44, 1988, pp. 601 – 617.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Punibilidad y proceso penal”, en *Revista General de Derecho Penal*, nº 10, año 2008, pp. 1 – 16.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Tecnologías de información y comunicación, comercio electrónico, precios de transferencia y fraude fiscal”, en González Cussac, J. L. (edit.), VV. AA., *Nuevas amenazas a la seguridad nacional*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Tecnologías de información y comunicación, comercio electrónico, precios de transferencia y fraude fiscal”, en *Revista Penal México*, nº 4, marzo de 2013, pp. 57 – 63.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 372, marzo de 2014, pp. 41 – 82.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Delitos contra la Seguridad Social”, en VV. AA., *Derecho penal del trabajo y derecho administrativo sancionador*, Ed. Universidad de Cádiz, Cádiz, 1992, pp. 45 – 56.

FERRÉ OLIVÉ, J. C.: “Delito fiscal”, en VV. AA., *Reforma penal y delitos contra el orden socioeconómico*, Ed. Universidad de Cádiz, Cádiz, 1996, pp. 109 – 121.

FERRO VEIGA, J. M.: *Aspectos legales sobre el delito fiscal, la investigación patrimonial y el blanqueo de capital: radiografía de las tramas y de la delincuencia organizada nacional y transnacional*, Ed. ECU, Alicante, 2011.

FIGUERAS COLL, C.: “La excusa absolutoria en los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Diario La Ley*, nº 4163, año 1996 – 6, (D – 341), pp. 1475 – 1476.

FEUERBACH, P. J.: *Tratado de Derecho penal común vigente en Alemania*, (traducción al castellano de la 14ª edición alemana por: Zaffaroni, E., Hagemeyer, I.), Ed. Hammurabi, Buenos Aires, 1989.

FONCILLAS CASAUS, S.: “El Derecho penal como panacea. Un ejemplo: los ‘delitos a la Seguridad Social’ en el anteproyecto de reforma del Código Penal”, en Barbero Santos, M. (coord.), VV. AA., *Los delitos socio – económicos*, Ed. Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, Madrid, 1985, pp. 319 – 336.

FONTANA, E.: “Quando il pagamento all’ INPS estingue il reato”, en *Diritto e Giustizia online*, Fasc. 0, 2013, p. 976.

FRANCÉS LECUMBERRI, P.: “El principio de oportunidad y la justicia restaurativa. Mediación, conciliación y reparación en la Ley Orgánica de responsabilidad penal del menor”, en *Indret: Revista para el análisis del Derecho*, octubre de 2012, pp. 1 – 42.

GALA DURÁN, C.: *La responsabilidad empresarial por incumplimiento de las obligaciones de afiliación, alta y/o cotización a la Seguridad Social*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

GALAIN PALERMO, P.: “¿La reparación del daño como ‘tercera vía’ punitiva? Especial consideración a la posición de Claus Roxin”, en *Revista del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja*, nº 3, 2005, pp. 183 – 220.

GALANTINO, L.: *Diritto del lavoro*, Ed. Giappichelli, 18º edic., Torino, 2012.

GALASSO, D.: “La notifica dell’ accertamento della violazione non è condizione di procedibilità”, en *Diritto e Giustizia online*, fasc. 0, 2012, p. 67.

GALLEGO SÁNCHEZ, G.: “La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: regularización fiscal” (http://www.elderecho.com/penal/reforma-delitos-Hacienda-Publica-regulacion_11_494305002.html)

GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, A.: *Introducción al Derecho penal. Instituciones, fundamentos y tendencias del Derecho penal, Vol. I*, Ed. Ramón Areces, 5ª edición, Madrid, 2012.

GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, A.: “Sobre los fines del castigo”, en Muñoz Conde, F., Lorenzo Salgado, J. M., Ferré Olivé, J. C., et. al. (dirs.), Núñez Paz, M. A. (edit. y coord.): *Un Derecho penal comprometido. Libro Homenaje al prof. Dr. Gerardo Landrove Díaz*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

GARCÍA – PABLOS DE MOLINA, A.: *Tratado de Criminología*, Ed. Tirant lo Blanch, 4ª edición actualizada, corregida y aumentada, Valencia, 2009.

GARCÍA – PUENTE LLAMAS, J.: “Nuestra concepción de las excusas absolutorias”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 34, Fascículo I, enero – abril de 1981, pp. 81 – 98.

GARCÍA ARÁN, M.: “Reparación a la víctima y mediación en la delincuencia económica”, en Muñoz Conde, F., Lorenzo Salgado, J. M., Ferré Olivé, J. C., et. al. (dirs.), Núñez Paz, M. A. (edit. y coord.): *Un Derecho penal comprometido. Libro Homenaje al prof. Dr. Gerardo Landrove Díaz*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

GARCÍA DEL BLANCO, V.: *La coautoría en Derecho penal*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

GARCÍA MARÍN, C.: “Los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 172, 1997, pp. 91 – 124.

GARCÍA PÉREZ, O.: *La punibilidad en el Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

GARCÍA TIZÓN, A.: “El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública”, en Bajo Fernández, M. (dir.); Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007.

GARRO CARRERA, E.: *Reparación del daño e individualización de la pena. Derecho comparado y regulación española (art. 21,5 del Código Penal)*, Ed. Servicio Editorial Universidad del País Vasco, País Vasco, 2005.

GARRO CARRERA, E.: “La atenuante de reparación del daño”, en Garro Carrera, E., Asúa Batarrita, A.: *Atenuantes de reparación y de confesión. Equívocos de la orientación utilitaria*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008

GIL MARTÍNEZ, A.: “Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública”, en Solaz Solaz, E. (dir.): *La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2005.

GIL MERINO, A.: “Las circunstancias atenuantes y agravantes en el Código Penal de 1995”, en *Cuadernos de Derecho Judicial*, nº 27, año 1996, pp. 155 – 215.

GIL VILLANUEVA, M.: “El impulso de la eficacia y actividad de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social a la luz de las últimas reformas”, en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, nº 104, 2013, pp. 95 – 117.

GIL VILLANUEVA, M.: “La Ley 13/2012, de 26 de diciembre, de lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social”, en *Relaciones Laborales, Revista Crítica de Teoría y Práctica*, nº 2, año 29, febrero de 2013, pp. 85 – 107.

GILI PASCUAL, A.: *Desistimiento y concurso de personas en el delito*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

GIMBERNAT ORDEIG, E.: *Autor y cómplice en Derecho penal*, Ed. Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio, Madrid, 1966.

GIMBERNAT ORDEIG, E.: *Concepto y método de la ciencia del Derecho penal*, Ed. Tecnos, reimpresión año 2009, Madrid, 2009.

GIMBERNAT ORDEIG, E.: “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, en *Revista del Poder Judicial*, nº extra 9, 1989, pp. 351 – 358.

GIMBERNAT ORDEIG, E.: *Estudios de Derecho Penal*, Ed. Tecnos, 3ª edición, Madrid, 1990.

GIMBERNAT ORDEIG, E., MESTRE DELGADO, E., MARTÍNEZ GALINDO, G., COTILLAS MOYA, C., ALCORTA PASCUAL, M.: *Código Penal con concordancias y jurisprudencia*, Ed. Tecnos, Madrid, 2003.

GIOVAGNOLI, R.: “Ancora sull’omesso versamento di ritenute previdenziali: grava sul pubblico ministero l’onere di provare l’avvenuto pagamento delle retribuzioni”, en *Massimario di Giurisprudenza del Lavoro*, año 2005, pp. 979 – 984.

GIOVAGNOLI, R.: “Frode previdenziale, condizioni obiettive di punibilità e principio di colpevolezza”, en *Massimario di Giurisprudenza del Lavoro*, año 1999, pp. 1260 – 1268.

GIOVANOLI, R.: “Natura e presupposti del delitto di omesso versamento delle ritenute previdenziali”, en *Massimario di Giurisprudenza del Lavoro*, año 1997, pp. 669 – 675.

GIOVAGNOLI, R.: “Sulla configurabilità del delitto di omesso versamento delle ritenute previdenziali in caso di mancato pagamento delle retribuzioni: la risposta delle Sezioni Unite”, en *Massimario di Giurisprudenza del Lavoro*, año 2003, pp. 705 – 710.

GIRONI, E.: “Omesso versamento di ritenute previdenziali e causa sopravvenuta di non punibilità”, en *Diritto Penale e Processo*, 2012, Banche dati della Biblioteca Facoltà di Giurisprudenza Università degli Studi di Ferrara (nº. 464; file:///C:/DOCUME~1/Cat2/IMPOST~1/Temp/omesso%20versamento%20ritenute%20previdenziali%20gironi.htm).

GÓMEZ BENÍTEZ, J. M.: “Reparación, atenuación de la pena y responsabilidad civil por delito en la práctica forense española”, en Asúa Batarrita, A., Garro Carrera, E. (eds.): *Hechos postdelictivos y sistema de individualización de la pena*, Ed. Universidad del País Vasco, Bilbao, 2009.

GÓMEZ GONZÁLEZ, O. T.: *Participación criminal: análisis doctrinal y jurisprudencial*, Ed. Dykinson, Madrid, 2001.

GÓMEZ – JARA DÍEZ, C.: “Prescripción y fraude de ley en el delito fiscal: ¿in dubio pro reo vs. in dubio pro fisco?”, en Bajo Fernández, M. (dir.); Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007.

GÓMEZ LANZ, J.: “Delitos contra la Hacienda Pública: art. 305,4 CP.”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

GÓMEZ LANZ, J.: “La extinción de la responsabilidad criminal y sus efectos”, en Molina Blázquez, M. C. (coord.), VV. AA., *La aplicación de las consecuencias jurídicas del delito: estudio práctico*, Ed. Bosch, Barcelona, 2005.

GÓMEZ LANZ, J., OBREGÓN GARCÍA, A.: “Aspectos controvertidos de la estructura dogmática de la infracción penal”, en *ICADE, Revista Cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, nº 83 – 84, 2011, pp. 197 – 224.

GÓMEZ MARTÍN, V.: “Delitos especiales y moderna dogmática del Derecho penal económico: ¿un matrimonio bien avenido?”, en Silva Sánchez, J. M., Miró Linares, F. (dirs.), *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Ed. La Ley, Madrid, 2013.

GÓMEZ MARTÍN, V.: “Falsedades”, en Ortiz de Urbina, I. (coord.), VV. AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre. Penal Económico y de la Empresa 2011 – 2012*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2011.

GÓMEZ PAVÓN, P.: “Cuestiones actuales del Derecho penal económico: el principio de legalidad y las remisiones normativas”, en *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 2ª época, nº extraordinario 1º, año 2000, pp. 425 – 470.

GÓMEZ PAVÓN, P.: *El encubrimiento. Artículos 17 y 18 del Código Penal*, Ed. Trivium, Madrid, 1988.

GÓMEZ PAVÓN, P.: *La intimidación como objeto de protección penal*, Ed. Akal, Madrid, 1989.

GÓMEZ PAVÓN, P.: “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.): *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

GÓMEZ PAVÓN, P.: “La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social en el artículo 307,3 del Código Penal español”, en *Derecho penal mínimo: revista de análisis jurídico penal*, nº 9, julio de 2012, pp. 123 – 160.

GÓMEZ PAVÓN, P.: “Las insolvencias punibles en el Código Penal actual”, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº 64, año 1998, pp. 35 – 58.

GÓMEZ PAVÓN, P., BUSTOS RUBIO, M.: “Principio de legalidad y criterio gramatical como límite a la interpretación de la norma penal”, en *Revista Penal México*, nº 6, 2014, pp. 169 – 190.

GÓMEZ RIVERO, M. C.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *Actas del Congreso de Derecho Penal y Procesal*, celebrado del 11 – 15 de noviembre de 1996, Sevilla, 1998, pp. 223 – 231.

GÓMEZ RIVERO, M. C.: *El fraude de subvenciones*, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2005.

GÓMEZ RIVERO, M. C. (coord.), MARTÍNEZ GONZÁLEZ, M. I., NÚÑEZ CASTAÑO, E.: *Nociones fundamentales de Derecho Penal, parte general (adaptado al EEES)*, Ed. Tecnos, 2ª edición revisada y puesta al día conforme a la LO 5/2010, Madrid, 2010.

GÓMEZ VERDESOTO, M.: “La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, en *Quincena Fiscal*, nº 15, 1998, pp. 9 – 18.

GONZÁLEZ AGUDELO, G.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Terradillos Basoco, J. M. (coord.), VV. AA.: *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal, Tomo IV. Derecho Penal parte especial (Derecho Penal económico)*, Ed. Iustel, Madrid, 2012.

GONZÁLEZ MARTÍN, A.: “La inspección de trabajo y Seguridad Social y la investigación de los delitos contra los derechos de los trabajadores”, en *Cuadernos de Derecho Judicial*, nº 5, 2008, pp. 89 – 116.

GONZÁLEZ – CUÉLLAR GARCÍA, A.: “Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial”, en Del Rosal Blasco, B. (dir.), *Cuadernos de Derecho Judicial*, nº 5, 1998, pp. 13 – 60.

GUTIÉRREZ CASTAÑEDA, A., en Álvarez García, F. J. (dir.), VV. AA., *Doctrina penal de los tribunales españoles*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

GRACIA MARTÍN, L.: “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 58, 1988, pp. 267 – 292.

GRACIA MARTÍN, L.: “Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario (las “funciones del tributo” como bien jurídico)”, en *Actualidad Penal*, nº 10, 1994.

GRACIA MARTÍN, L.: *prólogo a*: Mendes de Carvalho, E., *Punibilidad y delito*, Ed. Reus, Madrid, 2007.

GRILLI, L.: *Diritto Penale del lavoro*, Ed. Giuffrè, Milano, 1985.

GUIMERÀ I GALIANA, A.: “La mediación – reparación en el Derecho Penal de adultos”, en *Revista Española de Investigación Criminológica (REIC)*, nº 3, 2005, pp. 1 – 22.

HADWA ISSA, M.: “El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”, en *Política criminal: revista electrónica semestral de políticas públicas en materias penales*, nº 3, 2007, pp. 1 – 18.

HEFENDEHL, R.: “¿Debe ocuparse el Derecho penal de riesgos futuros? Bienes jurídicos colectivos y delitos de peligro abstracto”, en *Anales de Derecho*, nº 19, 2001, pp. 147 – 158.

HERNÁNDEZ, H. (dir.), VV. AA.: *Fines de la pena. Abolicionismo. Impunidad*, Ed. Cátedra Jurídica, Buenos Aires, 2010.

HERNÁNDEZ PLASENCIA, J. L.: “Función de la pena en la criminalidad económica”, en Romeo Casabona, C. M., Flores Mendoza, F. (edits.): *Nuevos instrumentos jurídicos en la lucha contra la delincuencia económica y tecnológica*, Ed. Comares, Granada, 2012.

HERRERA MOLINA, P. M.: “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la amnistía fiscal”, en *Crónica Tributaria*, nº extra 3, 2012, pp. 17 – 26.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: “Estudio sobre el delito fiscal del art. 349 del Código Penal tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio”, en *Revista de Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 239, marzo de 1996, pp. 1 – 6.

HIGUERA GUIMERÁ, J. F.: “Las condiciones objetivas de punibilidad y las excusas absolutorias”, en Cerezo Mir, J., Suárez Montes, R. F., Beristain Ipiña, A., Romeo Casabona, C. M. (edits.), VV. AA.: *El nuevo Código Penal: presupuestos y fundamentos. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don Ángel Torío López*, Ed. Comares, Granada, 1999.

HIGUERA GUIMERA, J. F.: *Las excusas absolutorias*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.

HORNILLOS URQUIZA, F.: “Medidas de regularización fiscal”, en *Tribuna Fiscal*, nº 14, diciembre de 1991, pp. 44 – 59.

HUERTA TOCILDO, S.: “Dos cuestiones constitucionales relacionadas con el delito fiscal: su distinción del fraude de ley y el momento de su prescripción”, en Octavio de

Toledo y Ubieto, E. (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

HUERTA TOCILDO, S.: “El Derecho fundamental a la legalidad penal”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 39, 1993, pp. 81 – 114.

HUERTA TOCILDO, S.: *Sobre el contenido de la antijuridicidad*, Ed. Tecnos, Madrid, 1984.

HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: “La regularización tributaria mediante el cumplimiento voluntario fuera de plazo”, en *Impuestos*, nº 11, junio de 1997, pp. 1390 – 1418.

IGLESIAS CAPELLAS, J.: “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto – Ley 12/2012, de 30 de marzo”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n 350, mayo de 2012, pp. 5 – 36.

IGLESIAS RÍO, M. A.: “Aproximación crítica a la cláusula legal de exención de la pena por regularización en el delito de defraudación tributaria”, en *Revista de Derecho Penal*, nº 13, septiembre de 2004, pp. 65 – 86.

IGLESIAS RÍO, M. A.: “Artículo 305”, en Gómez Tomillo, M. (dir.), VV. AA.: *Comentarios al Código Penal*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2010.

IGLESIAS RÍO, M. A.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

IGLESIAS RÍO, M. A.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la “autodenuncia”. Art. 305,4 CP.)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

IGLESIAS RÍO, M. A.: “Las cláusulas de regularización tributaria y relativas a las subvenciones de los arts. 305,4 y 308,4 del Código Penal”, en Octavio de Toledo y Ubieto, E. (dir. y coord.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

INTORCIA, M., MORRONE, A.: “Omissioni contributive e sanzioni”, en Fonzo, F., Pandolfo, A., Sgroi, A. (coords.), *La contribuzione previdenziale*, Ed. Giuffrè, Milano, 2008.

IORIO, A., MECCA, S.: “Rilevanza penale del lavoro nero: aspetti previdenziali e tributari”, en *Fisco*, 2011, Banche dati della Biblioteca Facoltà di Giurisprudenza Università degli Studi di Ferrara (nº. 4854; https://mail-attachment.googleusercontent.com/attachment/u/0/?ui=2&ik=fb17f69b21&view=att&th=148ec02f94ea2d07&attid=0.5&disp=inline&realattid=f5acfc3ea4d6eef8_0.5&safe=1&zw&saduie=AG9B_P-fj2Jt2OE4xZVtuefkizWP&sadet=1413213826238&sads=UrQ-6TjVT9wNydu_1MEW5fAV1go).

JAÉN VALLEJO, M.: “La protección penal en el ámbito de las subvenciones”, en Bacigalupo, E. (dir.): *Curso de Derecho Penal económico*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005.

JAKOBS, G.: “La conducta de desistimiento”, en VV. AA.: *Homenaje al profesor Dr. Gonzalo Rodríguez Mourullo*, Ed. Aranzadi Thomsom Civitas, Navarra, 2005.

JÁUREGUI LORDA, H.: “Problemas de autoría en el Derecho penal tributario. Consideraciones sobre el supuesto de delegación de funciones”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010.

JESCHECK, H. H., WEIGEND, T. (trad.: Olmedo Cardenete, M.): *Tratado de Derecho Penal, parte general*, Ed. Comares, 5ª edición, corregida y ampliada, Granada, 2002.

JESÚS MARTOS, J.: *Defraudación fiscal y nuevas tecnologías*, Ed. Thomsom Aranzadi, Pamplona, 2007.

KINDHÄUSER, U.: “Los tipos de delito en el Derecho penal económico”, en Silva Sánchez, J. M., Miró Linares, F. (dirs.), *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Ed. La Ley, Madrid, 2013.

LA CUTE, G.: *Manuale di Diritto Penale del lavoro*, Ed. Jovene Editore, Napoli, 1983.

LAGALA, C., GAROFALO, D.: *Lineamenti di diritto della previdenza sociale*, Ed. Cacucci, Bari, 2003.

LAMARCA PÉREZ, C.: “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XXV, nº 178, julio – agosto, 1985, pp. 743 – 797.

LAMELA FERNÁNDEZ, M.: “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: breve aproximación a su contenido”, en *Revista Jurídica Española La Ley*, 1996 – T. II, pp. 1481 – 1486.

LANDA ZAPIRAIN, J. P., FERNÁNDEZ URRUTIA, A.: *Lecciones de Seguridad Social (II): Seguridad Social y empresa, régimen general y RETA*, Ed. Servicio de Publicaciones Universidad del País Vasco, Bilbao, 2005.

LANDECHO VELASCO, C. M., MOLINA BLÁZQUEZ, C.: *Derecho penal español, parte general. Nueva edición actualizada conforme a la LO 5/2010*, Ed. Tecnos, 8ª edición, Madrid, 2010.

LARRAURI PIJOÁN, E.: “La reparación”, en Cid Moliné, J., Larrauri Pijoán, E. (coords.), VV. AA.: *Penas alternativas a la prisión*, Ed. Bosch, Barcelona, 2007.

LARRAURI PIJOAN, E.: en Hassemer, W., Larrauri Pijoan, E., *Justificación material y justificación procedimental en el Derecho Penal*, Ed. Tecnos, Madrid, 1997.

LASCURAIN SÁNCHEZ, J. A.: “Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización”, en *Problemas específicos de la aplicación del Código Penal*, Ed. Manuales de Formación Continuada, CGPJ, Madrid, 1999.

LAURENZO COPELLO, P.: *El aborto no punible*, Ed. Bosch, Barcelona, 1990.

LICHTMANN, D.: “La extinción de la acción penal por pago en los delitos tributarios. ¿Política criminal o económica?”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010.

LLARÍA IBÁÑEZ, B., en Álvarez García, F. J. (dir.), VV. AA., *Doctrina penal de los tribunales españoles*, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2007.

LOMBARDERO EXPÓSITO, L. M.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Bosch, Barcelona, 2011.

LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: *Autoría y participación*, Ed. Akal, Madrid, 1996.

LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: “Constitución y Derecho penal”, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº 31, 1987, pp. 55 – 84.

LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: “El consentimiento informado”, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº 56, 1995, pp. 447 – 479.

LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: “El moderno derecho penal para una sociedad de riesgos”, en *Revista del Poder Judicial*, nº 48, 1997, pp. 289 – 322.

LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: “La participación y los delitos especiales”, en *Cuadernos de Derecho Judicial*, nº 39, 1994, pp. 135 – 180.

LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: “Problemas actuales de los delitos de estafa, fraude de subvenciones, apropiación indebida y administración desleal”, en *Manuales de Formación Continuada*, nº 14, 2001, pp. 430 – 495.

LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: *Teoría de la pena*, Ed. Akal, Madrid, 1991.

LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: *Tratado de Derecho Penal, parte general*, Ed. Aranzadi, Thomson Reuters, Navarra, 2010.

LÓPEZ LÓPEZ, E., PERDIGUERO BAUTISTA, E.: *Enciclopedia penal*, Ed. La Ley, Madrid, 2011.

LÓPEZ LUBIÁN, J. I.: “Primer análisis de las medidas contra el fraude fiscal contenidas en la Ley 7/2012, de 29 de octubre”, en *Revista de contabilidad y tributación*, nº 357, diciembre de 2012, pp. 61 – 112.

LÓPEZ PARADA, R. A.: “La morosidad en el pago de las cotizaciones sociales y la Ley 13/2012, de 26 de diciembre, de lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social”, en Camino Frías, J. J. (coord.), *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013.

LÓPEZ PARADA, R. A.: “Otras modificaciones introducidas en la Ley de Infracciones y Sanciones en el orden social por la Ley 13/2012, de 26 de diciembre, de lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social”, en Camino Frías, J. J. (coord.), *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013.

LOZANO ORTIZ, J. C.: “Aspectos penales de la lucha contra el fraude a la Seguridad Social”, en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, nº 104, 2013, pp. 67 – 94.

LOZANO ORTIZ, J. C.: “El nuevo delito contra la Seguridad Social”, en Camino Frías, J. J. (coord.), *Lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2013.

LUCHENA MOZO, G. M.: “La relación jurídico – tributaria. El hecho imponible”, en Collado Yurrita, M. A. (dir.), Luchena Mozo, G. M. (coord.): *Derecho tributario, parte general*, Ed. Atelier, 2ª edición, Barcelona, 2007.

LUCIANI, A.: *Il sistema sanzionatorio nella previdenza sociale*, Ed. Giuffrè, Milano, 1986.

LUZÓN CUESTA, J. M.: *Compendio de Derecho Penal, parte especial*, Ed. Dykinson, 18ª edición (13ª conforme al Código Penal de 1995), Madrid, 2011.

LUZÓN PEÑA, D. M.: “Causas de atipicidad y causas de justificación”, en Luzón Peña, D. M., Mir Puig, S. (coords.), VV. AA.: *Casus de justificación y de atipicidad en Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, Navarra, 1995.

LUZÓN PEÑA, D. M.: “La punibilidad”, en Díez Ripollés, J. L., Romeo Casabona, C. M., Gracia Martín, L., Higuera Guimerá, J. F. (edits.), VV. AA.: *La ciencia del Derecho Penal ante el nuevo siglo. Libro Homenaje al Profesor Doctor Don José Cerezo Mir*, Ed. Tecnos, Madrid, 2002.

LUZÓN PEÑA, D. M.: “La relación del merecimiento de pena y de la necesidad de pena con la estructura del delito”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. XLVI, F. I, enero – abril, año 1993, pp. 21 – 33.

LUZÓN PEÑA, D. M.: “La relación del merecimiento de pena y de la necesidad de pena con la estructura del delito”, en Luzón Peña, D. M., Mir Puig, S. (coords.), VV. AA.: *Causas de justificación y de atipicidad en Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, Navarra, 1995.

LUZÓN PEÑA, D. M.: *Lecciones de Derecho penal parte general*, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2012.

LUZÓN PEÑA, D. M.: *prólogo a* De Vicente Remesal, J., *El comportamiento postdelictivo*, Ed. Universidad de León, León, 1985.

MADRID YAGÜE, P.: “La problemática en torno al delito contra la Seguridad Social y la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, en *Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 91, septiembre – octubre de 1998, pp. 747 – 761.

MAIWALD, M.: “Reparación y determinación de las consecuencias jurídico – penales en el sistema penal alemán”, en Asúa Batarrita, A., Garro Carrera, E. (edits.): *Hechos postdelictivos y sistema de individualización de la pena*, Ed. Universidad del País Vasco, Bilbao, 2009.

MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Ganancias criminales y ganancias no declaradas (el desbordamiento del delito fiscal y del blanqueo)”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al. (coords.): *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: *Las excusas absolutorias en Derecho Español. Doctrina y jurisprudencia*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, en *Teoría y Derecho: revista de pensamiento jurídico*, nº 12, 2012, pp. 211 – 229.

MANJÓN – CABEZA OLMEDA, A.: “Un matrimonio de conveniencia: blanqueo de capitales y delito fiscal”, en *Revista de Derecho Penal*, nº 37, 2012, pp. 9 – 41.

MANZANARES SAMANIEGO, J. L.: “La mediación, la reparación y la conciliación en el derecho penal español”, en *Diario La Ley*, nº 7232, 2 de septiembre de 2009, año XXX, pp. 5 – 7.

MAPELLI CAFFARENA, B.: *Estudio jurídico – dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, Ed. Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1990.

MARCHENA GÓMEZ, M.: “El pago moroso como acción típica defraudatoria en el delito fiscal. Dimensión jurídico – penal de la regularización tributaria”, en *Revista de Actualidad Penal*, T. XVII, año 1993.

MARCHENA GÓMEZ, M.: “La incidencia de la regularización tributaria en el análisis del delito fiscal y las falsedades mediales”, en *Carta Tributaria*, nº 226, junio de 1995, pp. 1 – 12.

MARTÍN – CASALLO LÓPEZ, J. J.: “El delito de fraude a la Seguridad Social”, en *Estudios Jurídicos*, nº 2006, 2006.

MARTÍN LORENZO, M.: *La exculpación penal. Bases para una atribución legítima de responsabilidad penal*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

MARTÍN LORENZO, M.: “Una *explicación dual* del castigo. Comentario crítico de la propuesta de Von Hirsch y Hörnle”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 50, año 1997, pp. 533 – 560.

MARTÍN QUERALT, J., GARCÍA MORENO, V. A.: “Código Penal y Ley General Tributaria: un enamoramiento que no fue fugaz (I)”, en *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, nº 34, pp. 10 – 14.

MARTÍNEZ, I.: “El delito fiscal como delito común: análisis del nuevo artículo 305,6. A la vez un comentario a las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 y 8 de abril de 2008”, en *Revista General de Derecho Penal*, nº 20, noviembre de 2013, pp. 1 – 17.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “Apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social y apropiación de las cantidades retenidas en el IRPF”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, nº 9, 1984 – 1985, pp. 83 – 120.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “Autoría y participación en delito de defraudación tributaria”, en Bajo Fernández, M. (dir.); Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “Bien jurídico y Derecho penal económico”, en Demetrio Crespo, E. (dir.); Maroto Calatayud, M (coord.), *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Ed. B de F, Madrid, 2014.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “Condiciones objetivas de punibilidad y presupuestos de procedibilidad”, en Echeburúa Odriozola, E., De la Cuesta Arazmendi, J. L., Dendaluce Segurota, I., (coords.): *Criminología y Derecho penal al servicio de la persona. Libro homenaje al profesor Antonio Beristain*, Ed. Instituto Vasco de Criminología, San Sebastián, 1989.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, nº 18, 1994 – 1995, pp. 123 – 196.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista Penal*, nº. 1, 1997, pp. 55 – 66.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia”, en *Revista del Poder Judicial*, nº 5, 1987, pp. 115 – 129.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Vives Antón, T. S., Orts Berenguer, E., Carbonell Mateu, J. C., et. al.: *Derecho penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 3ª edición, Valencia, 2010.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico y de la empresa, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 4ª edición, Valencia, 2013.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: *El contenido de la antijuridicidad (un estudio a partir de la concepción significativa del delito)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: *Las condiciones objetivas de punibilidad*, Ed. Edersa, Madrid, 1989.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 1995.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “Los delitos de peligro en el Derecho penal económico y empresarial”, en Muñoz Conde, F., Lorenzo Salgado, J. M., Ferré Olivé, J. C., et. al. (dirs.), Núñez Paz, M. A. (edit. y coord.): *Un Derecho penal comprometido. Libro Homenaje al prof. Dr. Gerardo Landrove Díaz*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C.: “Los delitos de peligro en el Derecho penal económico y empresarial”, en Serrano – Piedecasas, J. R., Demetrio Crespo, E. (dirs.), VV. AA.: *El Derecho penal económico y empresarial ante los desafíos de la sociedad mundial del riesgo*, Ed. Colex, Madrid, 2010.

MARTÍNEZ – BUJÁN PÉREZ, C., PUENTE ABA, L. M. (coord.): *Derecho penal económico y de la empresa*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

MARTÍNEZ ESCAMILLA, M.: *El desistimiento en Derecho penal. Estudio de algunos de sus problemas fundamentales*, Ed. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1994.

MARTÍNEZ ESCAMILLA, M., MARTÍN LORENZO, M., VALLE MARISCAL DE GANTE, M., *Derecho penal. Introducción. Teoría jurídica del delito. Materiales para su docencia y aprendizaje*, Ed. Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2012.

MARTÍNEZ FRANCISCO, M. N.: *Los plenos no jurisdiccionales de la Sala 2ª del Tribunal Supremo: problemática sustantiva y constitucional*, Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2012.

MARTÍNEZ FRANCISCO, M. N.: *Los plenos no jurisdiccionales del Tribunal Supremo*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

MARTÍNEZ HORNERO, F. J.: “Delito fiscal y regularización tributaria” en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 170, mayo de 1997, pp. 3 – 40.

MARTÍNEZ IZQUIERDO, S.: *El delito fiscal (con legislación y jurisprudencia)*, Ed. Rialp, Madrid, 1989.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: *El delito de apropiación indebida de la cuota obrera de la Seguridad Social. Régimen legal, criterios jurisprudenciales*, Ed. Editorial General de Derecho, Valencia, 1995.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: *El delito de defraudación a la Seguridad Social. Régimen legal, criterios jurisprudenciales*. Ed. Práctica de Derecho S. L., Valencia, 2002.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: “El desarrollo normativo del Reglamento General de Recaudación a la Seguridad Social”, en *La Ley*, nº 3, año 2005, pp. 1932 – 1934.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: “El nuevo delito contra la Seguridad Social”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo XLIX, fascículo I, enero – abril de 1996, pp. 159 – 186.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: “Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social”, en *Revista Actualidad Penal*, nº 28, julio de 1996.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: *Infracciones y sanciones en materia de Seguridad Social y empleo*, Ed. Edersa, Madrid, 1999.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: “La concurrencia de sanciones administrativas y penales en el ámbito del delito de defraudación a la Seguridad Social”, en *Civitas, Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 113, 2002, pp. 705 – 724.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: “Los aplazamientos en el nuevo Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social”, en *Revista Actualidad Laboral*, nº 17, octubre de 2005.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: “Los aplazamientos de pago de las deudas con la Seguridad Social y el problema de las garantías”, en *Relaciones Laborales*, nº 1, año 2000, pp. 1451 – 1471.

MARTÍNEZ LUCAS, J. A.: “Modificaciones en el procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social producidas por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social”, en *Revista de Relaciones Laborales*, año 1995, T. II, pp. 297 – 314.

MARTÍNEZ PÉREZ, C.: “El delito de defraudación tributaria”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación penal*, T. VII, Ed. De Derecho Reunidas, EDERSA, Madrid, 1986.

MARTÍNEZ PÉREZ, C.: *El delito fiscal*, Ed. Montecorvo S.A., Madrid, 1982.

MARTÍNEZ PÉREZ, C.: “Incumplimiento de obligaciones contables”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación penal*, T. VII, Ed. De Derecho Reunidas, EDERSA, Madrid, 1986.

MASTRANGELI, F. D., NICOLINI, C. A.: *La contribuzione previdenziale*, Ed. Utet, Torino, 1997.

MELENDO PARDOS, M.: “Necesidad de pena, querer y poder. Algunas reflexiones sobre la culpabilidad en Gimbernat”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, nº 60, 2007, pp. 277 – 291.

MENDES DE CARVALHO, E.: *Punibilidad y delito*, Ed. Reus, Madrid, 2007.

MENÉNDEZ SEBASTIÁN, P.: “El régimen general de la Seguridad Social”, en Velasco Portero, T., Núñez – Cortés Contreras, P., Miranda Boto, J.M. (dirs.), VV. AA.: *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social para titulaciones no jurídicas*, Ed. Tecnos, 2ª edición, Madrid, 2011.

MENÉNDEZ SEBASTIÁN, P.: “La acción protectora del régimen general”, en Velasco Portero, T., Núñez – Cortés Contreras, P., Miranda Boto, J. M. (dirs.), VV. AA.:

Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social para titulaciones no jurídicas, Ed. Tecnos, 2ª edición, Madrid, 2011.

MERCADER UGUINA, J. R.: en Casas Baamonde, M. E., Rodríguez – Piñero y Bravo – Ferrer, M.: *Comentarios a la Constitución Española. XXX aniversario*, Ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2008.

MERINO SÁENZ, L.: “La inspección de los tributos ante el delito fiscal”, en VV. AA.: *Terceras jornadas sobre el Delito fiscal: comentarios y conclusiones*, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 2000.

MERINO JARA, I.: “Consideraciones sobre el delito fiscal y el procedimiento sancionador tributario”, en *Forum Fiscal de Álava*, mes 155, 2013, pp. 47 – 70.

MERINO JARA, I.: “La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. 45, nº 236, 1995, pp. 351 – 372.

MERINO JARA, I., SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., *El delito fiscal*, Ed. Edersa, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 2004.

MESTRE DELGADO, E.: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Lamarca Pérez, C. (coord.), VV.AA.: *Derecho Penal parte especial*, Ed. Colex, 6ª edición, Madrid, 2011.

MESTRE DELGADO, E.: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Lamarca Pérez C. (coord.), Alonso de Escamilla, A., Mestre Delgado, E., Rodríguez Núñez, A., *Delitos y faltas. La parte especial del Derecho penal*, Ed. Colex, 2ª edición, Madrid, 2013.

MESTRE DELGADO, E.: voz: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Luzón Peña, D. M. (dir.): *Enciclopedia Penal Básica*, Ed. Comares, Granada, 2002.

MINGHELLI, D.: “Appunti sul delitto di omesso versamento di ritenute previdenziali”, en VV. AA., *Massimario di giurisprudenza del lavoro*, 1988.

MIR PUIG, S.: *Derecho penal parte general*, Ed. Reppertor, 9ª edición, Barcelona, 2011.

MIR PUIG, S.: “Los términos ‘delito’ y ‘falta’ en el Código Penal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. XXVI, Fascículo II, mayo – agosto de 1973, pp. 319 – 375.

MOLINA FERNÁNDEZ, F.: *Antijuridicidad penal y sistema del delito*, Ed. Bosch, Barcelona, 2001.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública”, en *Tribuna Fiscal*, nº 263, noviembre – diciembre de 2012, en: <http://revistas.laley.es>

MONTAGNA, A.: “Per l’omesso versamento di ritenute previdenziali, le sezioni unite riportano la giurisprudenza al senso della ragione”, en *Rivista Penale*, 2003, pp. 1070 – 1075.

MONTAGNA, A.: “Trattenute sulla retribuzione e omesso versamento”, en *Diritto Penale e Processo*, 2011, Banche dati della Biblioteca Facoltà di Giurisprudenza Università degli Studi di Ferrara (nº. 1444; file:///C:/DOCUME~1/Cat2/IMPOST~1/Temp/trattenute%20sulla%20retribuzione%20e%20omesso%20versamento%20montagna.htm).

MONTEMARANO, A.: *Diritto penale del lavoro*, Ed. Il Sole, Milan, 2000.

MONTICELLI, C.: “I reati in tema di prevenzione obbligatoria”, en Mazzacuvva, N. Y Amati, E. (coords.), *Il Diritto Penale del lavoro*, VII, Ed. Utet, Torino, 2007.

MORALES PRATS, F.: “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Quintero Olivares, G. (dir.), Morales Prats, F. (coord.): *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, Ed. Aranzadi, 9ª edición, Navarra, 2011.

MORALES PRATS, F.: “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Quintero Olivares, G. (dir.); Morales Prats, F. (coord.): *Comentarios al Código Penal español, Tomo II, (Artículos 234 a DF. 7ª)*, Ed. Aranzadi, 6ª edición, Navarra, 2011.

MORALES PRATS, F.: “Los efectos penales de la regularización tributaria en la reforma penal de 1995”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al.: *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995.

MORALES PRATS, F.: “Los efectos penales de la regularización tributaria en el Código Penal de 1995”, en Gómez Colomer, J. L., González Cussac, J. L. (coords.): *La reforma de la justicia penal. Estudios en homenaje al Profesor Klaus Tiedmann*, Ed. Servicio de Publicaciones Universidad Jaume I, Castellón de la Plana, 1997.

MORANDI, F.: “Primi interventi di riforma dei reati in materia di lavoro”, en *Legislazione penale*, 1995.

MORENO – TORRES HERRERA, M. R.: *El error sobre la punibilidad*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.

MORENO – TORRES HERRERA, M. R.: *Tentativa de delito y delito irreal*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

MORENO CÁNOVES, A., RUIZ MARCO, F.: *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código Penal (concordados y con jurisprudencia)*, Ed. EDIJUS, Zaragoza, 1996.

MORENO MÁRQUEZ, A. M.: “Delitos contra la Seguridad Social: el artículo 307 del nuevo Código Penal”, en *Temas Laborales, Revista Andaluza de Trabajo y Bienestar Social*, nº 37, año 1995, pp. 31 – 56.

MORESO MATEOS, J. J., VILAJOSANA RUBIO, J. M.: *Introducción a la teoría del Derecho*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004.

MORILLAS CUEVA, L.: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Cobo del Rosal, M. (coord.), *Derecho penal español: parte especial*, Ed. Dykinson, Madrid, 2005, pp. 629 – 648.

MORILLAS CUEVA, L.: en Morillas Cueva, L. (coord.), Del Rosal Blasco, B., González Rus, J. J., Peris Riera, J., et. al., VV. AA.: *Sistema de Derecho Penal español, parte especial*, Ed. Dykinson, Madrid, 2011.

MORILLAS FERNÁNDEZ, D. L., PATRÓ HERNÁNDEZ, R. M., AGUILAR CÁRCELES, M. M.: *Victimología: un estudio sobre la víctima y los procesos de victimización*, Ed. Dykinson, Madrid, 2011.

MORILLO MÉNDEZ, A.: *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*. Ed. CISS Praxis, Valencia, 2000.

MORRONE, A.: *Diritto Penale del lavoro: nuove figure e questioni controverse*, Ed. Giuffrè, 2º edic., Milano, 2009.

MORRONE, A.: “Pagamento della retribuzione e onere della prova nel reato di omesso versamento di ritenute previdenziali e assistenziali”, en *Previdenza e Assistenza Pubblica e Privata*, 2006, pp. 104 – 107.

MUCCIARELLI, F.: “Qualche osservazione sulla natura istantanea o permanente del delitto di omesso versamento di ritenute previdenziali o assistenziali”, en *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, III, 1984.

MUCCIARELLI, F.: “Sicurezza sociale (reati in materia di)”, en VV. AA., *Digesto delle Discipline Penalistiche*, Vol. XIII, Ed. Utet, 4º edic., Torino, 1994.

MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Edersa, 2ª edición actualizada conforme a las Leyes 1/1998 y 40/1998, Madrid, 1999.

MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 18ª edición, revisada y puesta al día, Valencia, 2010.

MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 19ª edición, completamente revisada y puesta al día, Valencia, 2013.

MUÑOZ CONDE, F.: *El desistimiento voluntario de consumir el delito*, Ed. Bosch, Barcelona, 1972.

MUÑOZ CONDE, F.: *Teoría general del delito*, Ed. Tirant lo Blanch, 4ª edición, Valencia, 2007.

MUÑOZ CONDE, F., GARCÍA ARÁN, M.: *Derecho penal, parte general*, Ed. Tirant lo Blanch, 8ª edición, revisada y puesta al día, Valencia, 2010.

MUÑOZ CUESTA, J.: “El delito de blanqueo de capitales. Alcance después de la reforma del art. 301 por LO 5/2010: autoblanqueo y delito fiscal”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 2, 2013, en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>

MUÑOZ CUESTA, J.: “La reforma del delito fiscal operada por LO. 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11, 2013, en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>

MUÑOZ CUESTA, J.: “Reparación o disminución del daño causado”, en Muñoz Cuesta, J. (coord.), VV. AA.: *Las circunstancias atenuantes en el Código Penal de 1995*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.

MUÑOZ MARÍN, A.: “Delito contra la Seguridad Social”, en *CEFLegal: revista práctica de Derecho. Comentarios y casos prácticos*, nº 145, 2013, pp. 204 – 208.

MUÑOZ PASTOR, N.: “La evolución del bien jurídico patrimonio en el seno del Derecho penal patrimonial y económico”, en Silva Sánchez, J. M., Miró Linares, F. (dirs.), *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Ed. La Ley, Madrid, 2013.

NARANJO DE LA CRUZ, R.: “Derechos fundamentales”, en Agudo Zamora, M., Álvarez – Osorio Micheo, F., Cano Bueso, J., et. al.: *Manual de Derecho constitucional*, Ed. Tecnos, Madrid, 2010.

NARVÁEZ BERMEJO, M. A.: *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.

NAVARRO CARDOSO, F.: “Defraudación tributaria y delito fiscal: estado de la cuestión de la doctrina española”, en VV. AA., *La reforma del Código Penal: aspectos conflictivos*, Congreso Universitario de Alumnos de Derecho Penal, Salamanca, 1994, pp. 17 – 32.

NAVARRO CARDOSO, F.: *Infracción administrativa y delito: límites a la intervención del Derecho penal*, Ed. Colex / Universidad de las Palmas de Gran Canaria, Madrid, 2001.

NAVAS RIAL, C. R.: “Casos especiales de imputación de responsabilidad: el representante del obligado tributario. Participación por omisión y rol de garante del deber tributario del obligado”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010.

NERCELLAS, M. E.: “Derecho penal económico y leyes penales en blanco”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo I*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010.

NIETO MONTERO, J. J.: “La regularización voluntaria de la situación tributaria. Amnistías fiscales”, en García Novoa, C., López Díaz, A. (coords.), VV. AA.: *Temas de Derecho Penal tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000.

NUÑEZ PAZ, M. A.: *El delito intentado*, Ed. Colex, Madrid, 2003.

OBREGÓN GARCÍA, A.: *La atenuación de la pena. Sentido y regulación legal de la llamada atenuación extraordinaria, con especial referencia a las eximentes incompletas y a las atenuantes muy calificadas*, Ed. Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 1998.

OBREGÓN GARCÍA, A.: *La responsabilidad criminal de los miembros del Gobierno: análisis del artículo 102 de la Constitución Española*, Ed. Civitas, Madrid, 1996.

OBREGÓN GARCÍA, A., GÓMEZ LANZ, J.: *Derecho penal. Parte general: elementos básicos de la teoría del delito*, Ed. Tecnos, Madrid, 2012.

OBREGÓN GARCÍA, A., GÓMEZ LANZ, J.: “Teoría general de la pena”, en Molina Blázquez, M. C. (coord.), VV. AA., *La aplicación de las consecuencias jurídicas del delito: estudio práctico*, Ed. Bosch, Barcelona, 2005.

OCHOA FIGUEROA, A.: *Ilícito penal e ilícito administrativo en el ámbito del medioambiente. Especial consideración de la tutela del agua*, Tesis Inédita, Universidad Complutense de Madrid, 2013.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Algunos límites de la tentativa con arreglo al Código Penal”, en *Revista Penal*, nº 24, julio de 2009, pp. 142 – 150.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, en *Revista Jurídica Española La Ley*, nº 7, T. VII, 2000, pp. 1472 – 1478.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”, en Octavio de Toledo y Ubieta, E. (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: *Sobre el concepto del Derecho penal*, Ed. Sección de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1981.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., DELGADO GIL, A.: “Los ‘delitos contra la Hacienda Pública’ relativos a los ingresos tributarios: el llamado ‘delito contable’ del artículo 310 del Código Penal”, en Octavio de Toledo y Ubieta, E. (dir. y coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., HUERTA TOCILDO, S.: *Derecho penal, parte general. Teoría jurídica del delito*, Ed. Rafael Castellanos, 2ª edición corregida y aumentada, Madrid, 1986.

ORELLANA WIARCO, O. A.: *El delito de defraudación fiscal. Ensayo dogmático y jurídico penal*, Ed. Porrúa, México, 2001.

OROZCO JIMÉNEZ, M.: “Procedimientos de colaboración interna entre las distintas instituciones involucradas en la lucha contra la delincuencia económica”, en VV. AA., *Aproximación al Derecho penal económico y financiero*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2007.

ORTS BERENGUER, E.: “Falsedades”, en Vives Antón, T. S., Orts Berenguer, E., Carbonell Mateu, J. C., et. al.: *Derecho penal, parte especial*, Ed. Tirant lo Blanch, 3ª edición actualizada de acuerdo con la Ley Orgánica 5/2010, Valencia, 2010.

PADOVANI, T.: *Diritto Penale del lavoro*, Ed. Francoangeli, Milano, 1994.

PADOVANI, T.: “Il nuovo volto del diritto penale del lavoro”, en *Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell'Economia*, nº 4, ottobre – dicembre, 1996, pp. 1157 - 1171.

PADOVANI, T.: “Nuovo apparato sanzionatorio in materia di lavoro”, en *Diritto penale e processo*, nº 4, 1995.

PADOVANI, T.: “Reati in materia di assicurazioni sociali”, en VV. AA., *Novissimo Digesto Italiano*, Appendice Vol. VI, Turin, 1986.

PATERNITI, F.: *Contributo allo studio della punibilità*, Ed. Giappichelli Editore, Torino, 2008.

PALACÍN RIBÉ, R.: “Regularización fiscal voluntaria”, en *Tribuna Fiscal*, nº 12, octubre de 1991, pp. 45 – 53.

PAREDES RODRÍGUEZ, J. M.: “La reforma del delito contra la Seguridad Social operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, en *Aranzadi Social: revista doctrinal*, Vol. VI, nº 4, julio de 2013, pp. 151 – 162.

PEDREIRA GONZÁLEZ, F. M.: “Derecho penal material, Derecho procesal penal y prohibición de retroactividad”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo LXI, 2008, pp. 199 – 236.

PEDREIRA GONZÁLEZ, F. M.: “El perfeccionamiento de la tipicidad del fraude de subvenciones”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Álvarez García, F. J., Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A. (coords.): *La adecuación del Derecho Penal español al ordenamiento de la Unión Europea. La política criminal europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

PEDREIRA GONZÁLEZ, F. M.: *La prescripción de los delitos y de las faltas. Doctrina y jurisprudencia*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2004.

PEDREIRA GONZÁLEZ, F. M.: “La punibilidad”, en Quintero Olivares, G., Carbonell Mateu, J. C., Morales Prats, F., García Rivas, N., Álvarez García, F. J. (dirs.), Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A. (coords.): *Esquemas de teoría jurídica del delito y de la pena. Tomo XIX*, Ed. Tirant lo Blanch, 3ª edición corregida y adaptada a la LO. 5/2010, de 22 de junio, Valencia, 2010.

PEÑA GARCÍA, M. V.: “Los objetivos de la Ley 13/2012 a la luz de su Exposición de Motivos”, en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, nº 104, 2013, pp. 15 – 23.

PEÑARANDA RAMOS, E.: *La participación en el delito y el principio de accesoriedad*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990.

PÉREZ CEPEDA, A. I.: “Las víctimas ante el Derecho penal. Especial referencia a las vías formales e informales de reparación y mediación”, en Arroyo Zapatero, L., Berdugo Gómez de la Torre, I. (dirs.), VV. AA.: *Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos. In memoriam*, Vol. I, Ed. Universidad de Castilla la Mancha y Universidad de Salamanca, Cuenca, 2001.

PÉREZ DEL VALLE, C.: “Introducción al Derecho penal económico”, en Bacigalupo, E. (dir.), VV. AA.: *Curso de Derecho penal económico*, Ed. Marcial Pons, 2ª edición, Madrid, 2005.

PÉREZ FERRER, F.: *El desistimiento voluntario de la tentativa en el Código Penal español*, Ed. Dykinson, 2008.

PÉREZ MANZANO, M.: *Culpabilidad y prevención: las teorías de la prevención general positiva en la fundamentación de la imputación subjetiva y de la pena*, Ed. Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1986.

PÉREZ MANZANO, M., MERCADER UGUINA, J. R.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Cobo del Rosal, M. (dir.), Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1997.

PÉREZ MANZANO, M., MERCADER UGUINA, J. R.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en *Revista Relaciones Laborales*, año 1996 – I, pp. 571 – 607.

PÉREZ MARTÍNEZ, D.: “Causas de justificación. La regularización tributaria”, en De Fuentes Bardají, J., Cancer Minchot, P., Frías Rivera, R., Zabala Guadalupe, J. J. (dirs.),

Bal Francés, E., Zabala Guadalupe, J. J. (coords.): *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2008.

PÉREZ MARTÍNEZ, D.: “La regularización fiscal del artículo 305,4 del Código Penal como causa de exención de responsabilidad criminal”, en García – Tizón López, A., Cáncer Minchot, P., Pereña Pinedo, I., et. al. (dirs.), Bal Francés, E., Brezmes Martínez de Villareal, A., Pereña Pinedo, I. (coords.): *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Ministerio de Justicia, Madrid, 2004.

PÉREZ ROYO, F.: “Delito fiscal y ocultación”, en Bajo Fernández, M. (dir.), Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007.

PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

PERSIANI, M.: *Diritto della previdenza sociale*, Ed. Cedam, Padova, 2012.

PESSI, R.: *Lezioni di diritto della previdenza sociale*, Ed. Cedam, Padova, 2012.

PICCIALI, P.: “Punti fermi sul reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali”, en *Corriere Merito*, 2012, Banche dati della Biblioteca Facoltà di Giurisprudenza Università degli Studi di Ferrara (nº. 285; file:///C:/DOCUME~1/Cat2/IMPOST~1/Temp/omesso%20versamento%20delle%20ritenute%20previdenziali%20piccialli.htm).

PIERDOMINICI, I.: “Brevi osservazioni sulla obbligazione contributiva in capo al datore di lavoro quanto alla quota a carico dei dipendenti”, en *Informazione Previdenziale*, nº 4, julio – agosto de 2001, pp. 1208 – 1211.

PIQUÉ VIDAL, J.: “Delitos contra la Seguridad Social”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al., *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995.

POLAINO NAVARRETE, M.: “El injusto de la tentativa en el ejemplo de los delitos de mera actividad y de omisión pura. Sobre el concepto jurídico – penal de resultado”, en *Revista del Poder Judicial*, nº 72, 2003, pp. 59 – 88.

POLAINO NAVARRETE, M.: *Lecciones de Derecho penal. Parte general*, Ed. Tecnos, Madrid, 2013.

POMANTI, P.: “I reati in materia di previdenza e assistenza obbligatoria”, en Fortuna, F. S. (coord.), *Trattato di diritto penale dell’impresa. Vol. VIII: i reati in materia di lavoro*, Ed. Cedam, Padova, 2002.

POZUELO PÉREZ, L.: *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

POZUELO PÉREZ, L.: “Las atenuantes 21,4ª y 21,5ª del actual Código Penal”, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº 65, año 1998, pp. 403 – 434.

PRADA LARREA, J. L.: “Sobre la declaración tributaria especial; su naturaleza y su relación con las regularizaciones ordinarias de rentas no declaradas”, en *Carta Tributaria*, nº 13 – 14, julio de 2012, pp. 15 – 22.

PREZA RESTUCCIA, D., ADRIASOLA, G., GALAIN, P.: *Delitos económicos*, Ed. B de F, Montevideo, 2004.

PULITANO, D.: “Quale riforma del diritto penale del lavoro?”, en *Rivista Italiana di Diritto del Lavoro*, Vol. I, 1994, pp. 205 – 222.

QUINTERO OLIVARES, G.: “Las falsedades documentales y la evolución del Derecho positivo español”, en Muñoz Conde, F. (dir.), VV. AA., *Falsedad y defraudaciones*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995.

QUINTERO OLIVARES, G.: *Los delitos especiales y la teoría de la participación en el derecho penal español*, Ed. Cymys, Barcelona, 1974.

QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “Delito fiscal, un paso adelante, otro atrás: a propósito de la STS (2ª) 1336/2002, de 15 de julio (caso Kepro)”, en *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, nº 4, 2002.

QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: *Derecho penal español, parte especial*, Ed. Atelier, libros jurídicos, 6ª edición, revisada y actualizada, Barcelona, 2010.

QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en VV. AA.: *Empresa y Derecho Penal (I)*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999.

QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social”, en Romeo Casabona, C. M. (ed.): *Dogmática penal, política criminal y criminología en evolución*, Ed. Comares y Universidad de La Laguna, Granada, 1997.

QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: “La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”, en Bajo Fernández, M. (dir.); Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007.

QUINTERO OLIVARES, G.: *Parte general del Derecho penal*, Ed. Thomsom Aranzadi, 4ª edición revisada, ampliada y puesta al día, Navarra, 2010.

RACAÑO MARTÍN, M. A.: *El delito de defraudación tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.

RACAÑO MARTÍN, M. A.: “El delito de defraudación tributaria: la regulación vigente y su proyectada reforma”, en *Impuestos*, nº 14, 1995.

RAMOS VÁZQUEZ, I.: *Arrestos, cárceles y prisiones en los Derechos históricos españoles*, Ed. Ministerio del Interior, Secretaría General Técnica, Madrid, 2008.

REBOLLO VARGAS, R.: “Algunas consideraciones sobre autoría y participación en los delitos especiales: particular referencia al delito de tortura”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 53, mes 1, pp. 133 – 168.

REQUEJO CONDE, C.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Polaino Navarrete, M. (dir.), VV. AA., *Lecciones de Derecho penal: parte especial, Vol. II*, Ed. Tecnos, Madrid, 2011, pp. 215 – 226.

REYES OLEA, M. C.: “Consideraciones en torno al nuevo delito contra la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, nº 4086, año 1996 – 4, pp. 1313 – 1315.

RILLO PERALTA, E.: “La nueva redacción del delito contra la Seguridad Social (I)”, en *Revista Técnico Laboral*, Vol. 34, nº 135, 2013, pp. 48 – 58.

RILLO PERALTA, E.: “La nueva redacción del delito contra la Seguridad Social (II)”, en *Revista Técnico Laboral*, Vol. 35, nº 137, 2013, pp. 293 – 302.

ROBLES PLANAS, R.: *La participación en el delito: fundamento y límites*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2003.

ROCA AGAPITO, L.: “Apropiación indebida”, en Álvarez García, F. J. (dir.); Manjón – Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A. (coords.): *Derecho penal español, parte especial (II)*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

ROCELLA, M.: *Manuale di diritto del lavoro*, Ed. Giappichelli, Torino, 2004.

RODRÍGUEZ LÓPEZ, P.: *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Ed. Bosch, Barcelona, 2008.

RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: “Algunas consideraciones sobre el delito y la pena en el Proyecto de Código Penal español”, en *La reforma penal y penitenciaria*, Ed. Universidad de Santiago de Compostela, La Coruña, 1980.

RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: “Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal”, en *Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales*, Ed. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.

RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: “Algunas reflexiones sobre la reforma penal”, en *El Notario del Siglo XXI*, nº 47, enero – febrero de 2013, pp. 42 – 46.

RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: *Delito y pena en la jurisprudencia constitucional*, Ed. Civitas, Madrid, 2002.

RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: *Presente y futuro del delito fiscal*, Ed. Civitas, Madrid, 1974.

RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: en Rodríguez Mourullo, G. (dir.), Jorge Barreiro, A. (coord.), VV. AA.: *Comentarios al Código Penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1997.

RODRÍGUEZ – PIÑERO ROYO, M., QUINTANAR DÍEZ, M.: “El delito de defraudación a la Seguridad Social”, en Cobo del Rosal, M. (dir.) y Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1997.

RODRÍGUEZ RAMOS, L.: *Compendio de Derecho penal, parte general*, Ed. Dykinson, 2ª edición, Madrid, 2010.

RODRÍGUEZ RAMOS, L.: *Secundariedad del Derecho Penal económico*, Ed. Colex, Madrid, 2001.

RODRÍGUEZ RAMOS, L.: “¿Prisión por ‘penosas deudas’ al Estado? Comentario a la STC 19/1988 de 16 de febrero”, en *Diario La Ley*, año 1988, Tomo III, pp. 917 – 924.

RODRÍGUEZ RAMOS, L. (dir.), MARTÍNEZ GUERRA, A. (coord.), VV AA.: *Código Penal comentado y con jurisprudencia*, Ed. La Ley, 3ª edición, Madrid, 2009.

ROMEO CASABONA, C. M., SOLA RECHE, E., BOLDOVA PASAMAR, M. A. (coord.), VV. AA.: *Derecho penal, parte general. Introducción, teoría jurídica del delito*, Ed. Comares, Granada, 2013.

ROMERAL MORALEDA, A.: “Sujeto activo del delito fiscal: obligado tributario. Las personas jurídicas: responsabilidad. Y la crisis de la empresa como causa de justificación”, en VV. AA.: *Terceras jornadas sobre el Delito fiscal: comentarios y conclusiones*, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 2000.

ROPERO CARRASCO, J.: “¿Hay que ‘merecer’ la protección del Derecho penal?: derechos y deberes de las víctimas”, en Cuerda Riezu, A. (dir.), Alcácer Guirao, R., García Sánchez, B., García del Blanco, V., Roperó Carrasco, J., Sanz – Díez de Ulzurrun Lluch, M. (coords.): *La respuesta del Derecho penal ante los nuevos retos. IX jornadas de profesores y estudiantes de Derecho Penal de las Universidades de*

Madrid, celebradas en la Universidad Rey Juan Carlos los días 8, 9 y 10 de marzo de 2005, Ed. Dykinson, Madrid, 2006.

ROXIN, C.: “Acerca de la ratio del privilegio del desistimiento en Derecho penal”, en *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, nº 3, 2001.

ROXIN, C.: *Autoría y dominio del hecho en Derecho penal*, Ed. Marcial Pons, 7ª edición, Madrid, 2000.

ROXIN, C.: “Causas de justificación, causas de inculpabilidad y otras causas de exclusión de la pena”, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº 46, 1992, pp. 169 – 194.

ROXIN, C.: *Derecho penal. Parte general, T. I, Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, (traducción de la 2ª edición alemana y notas por Diego Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo, y Javier de Vicente Remesal), Ed. Thomsom – Civitas, Madrid, 2008.

ROXIN, C.: “Pena y reparación”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Vol. 52, 1999, pp. 5 – 15.

RUBINSKA, R. M.: “Determinación de la autoría en el delito de evasión tributaria”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010.

RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: “Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal”, en Silva Sánchez, J. M. (dir.), *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico – empresarial*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2003.

RUIZ VADILLO, E.: “Falsedad y defraudaciones por abuso informático”, en Muñoz Conde, F. (dir.), VV. AA., *Falsedad y defraudaciones*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995.

RUIZ ZAPATERO, G.: *Analogía, fraude y simulación negocial en el delito fiscal: sentencias del Tribunal Supremo y STC 120/2005*, Ed. Thomsom Aranzadi, Pamplona, 2006.

RUIZ ZAPATERO, G.: *Simulación negocial y delito fiscal. Comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002, y 30 de abril de 2003*, Ed. Thomsom Aranzadi, Pamplona, 2004.

SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, J.: “Regularización fiscal (con o sin ‘amnistía’) y ganancias no justificadas de patrimonio”, en *Quincena Fiscal*, nº 17, octubre de 2012, pp. 93 – 97.

SAIZ DÍAZ, C.: “Causas de exención y modificación de la responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública”, en VV. AA.: *Terceras jornadas sobre el Delito fiscal: comentarios y conclusiones*, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 2000.

SAIZ DÍAZ, C.: “El delito de defraudación tributaria: delimitación del elemento subjetivo del tipo”, en *Diario La Ley*, nº 5, 2005, pp. 1334 – 1341.

SALAFIA, A.: “Il sistema sanzionatorio previdenziale: le sanzioni amministrative e penale”, en *Il Diritto del lavoro*, I, 1987.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Ed. CEF, Madrid, 2007.

SÁNCHEZ TOMÁS, J. M.: en Rodríguez Ramos, L., Cobos Gómez de Linares, M. A., Sánchez Tomás, J. M.: *Derecho Penal, parte especial III. Delitos contra el patrimonio y*

el orden socioeconómico (I), Delitos contra la Hacienda Pública, derechos de los trabajadores, medio ambiente y patrimonio cultural. Delitos contra la seguridad colectiva, Ed. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1999.

SANZ DÍAZ – PALACIOS, J. A.: *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Colex, Madrid, 2004.

SANZ DÍAZ – PALACIOS, J. A.: “Reflexiones sobre la reforma del Código Penal en materia de lucha contra el fraude tributario”, en *Diario La Ley*, año XXXIII, semanal 12, 19 a 25 de noviembre, 2012, pp. 16 – 20.

SAAVEDRA RUIZ, J. (dir.); LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J., ALONSO GONZÁLEZ, A. B., ENCINAR DEL POZO, M. A.: *Código Penal comentado, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, Ed. El Derecho, Madrid, 2010.

SABADELL CARNICERO, C.: “La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal”, en Argente Álvarez, J., et. al., *El delito fiscal*, Ed. CISS, Valencia, 2009.

SÁINZ – CANTERO CAPARRÓS, J.: “El delito de fraude de subvenciones”, en Cobo del Rosal, M. (dir.); Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas, EDESA, Madrid, 1997.

SALAS DARROCHA, J. T.: “La consumación del delito fiscal”, en *Revista de Actualidad Penal*, nº 7, febrero de 2001.

SALAS DARROCHA, J. T.: “La consumación del delito fiscal”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº 53, 2001.

SÁNCHEZ LLIBRE, J.: “La nueva regulación del delito fiscal”, en Aragonés Beltrán, E. (coord.), Abril Abadín, F., Aragonés Beltrán, E., Bañeres Santos, F., et. al.: *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Ed. Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995.

SÁNCHEZ LÓPEZ, V.: *El delito de fraude de subvenciones en el nuevo Código Penal*, Ed. Colex, Madrid, 1997.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: “Autoría y participación en los delitos fiscales”, en Bajo Fernández, M. (dir.); Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007.

SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: “Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal”, en Corcoy Bidasolo, M. (dir.); Lara González, R. (coord.), VV. AA., *Derecho Penal de la Empresa*, Ed. Universidad Pública de Navarra, Navarra, 2002.

SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: “El elemento ‘fraude’ en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en Silva Sánchez, J. M. (dir.), *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico – empresarial*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2003.

SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002.

SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: “La ‘regularización’ tributaria en el conjunto de los medios para combatir el fraude fiscal en España”, en *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 201, año 1999, pp. 3 – 52.

SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” en Silva Sánchez, J. M. (dir.), Pastor Muñoz, N. (coord.), *El nuevo Código Penal: comentarios a la reforma*, Ed. La Ley, Madrid, 2012, pp. 463 – 474.

SÁNCHEZ – OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: “Una aportación al estudio de la punibilidad a propósito de la autodenuncia tras el fraude fiscal”, en *Revista de Derecho Penal*, nº 28, septiembre de 2009, pp. 11 – 30.

SÁNCHEZ – VERA GÓMEZ TRELLES, J.: *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2002.

SÁNCHEZ – VERA GÓMEZ TRELLES, J.: “Delitos contra la Hacienda Comunitaria y la elusión del pago de la tasa láctea”, en Bajo Fernández, M. (dir.); Bacigalupo Saggese, S., Gómez – Jara Díez, C. (coords.): *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007.

SÁNCHEZ – VERA GÓMEZ – TRELLES, J.: *El denominado ‘delito de propia mano’*. *Respuesta a una situación jurisprudencial*, Ed. Dykinson, Madrid, 2004.

SANTAEUFEMIA RODRÍGUEZ, C.: “La Ley 7/2012 de medidas contra el fraude”, en *Món Jurídic: bulletí del Col·legi d’Advocats de Barcelona*, nº 274, año 2013, pp. 10 – 11.

SANTALÓ RÍOS, A.: “La falsedad como delito instrumental de la defraudación tributaria”, en *Revista Xurídica Galega*, nº 58, 2008, pp. 75 – 83.

SANTANA VEGA, D. M.: “Principio de oportunidad y sistema penal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo XLVII, Fascículo II, mayo – agosto, 1994, pp. 103 – 136.

SANTOLAYA BLAY, M.: *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, Ed. CISS, Wolter Klower, Valencia, 2010.

SANTOS ALONSO, J.: “El contenido del delito fiscal, las penas y la responsabilidad civil”, en VV. AA.: *Terceras jornadas sobre el Delito fiscal: comentarios y conclusiones*, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 2000.

SANZ – DÍEZ DE ULZURRUN LLUCH, M.: “La víctima ante el Derecho. La regulación de la posición jurídica de la víctima en el Derecho internacional, en el Derecho europeo y en el Derecho positivo español”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo LVII, año 2004, pp. 219 – 310.

SEOANE SPIEGELBERG, J. L.: “El delito de defraudación tributaria”, en García Novoa, C., López Díaz, A. (coords.): *Temas de derecho penal tributario*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2000.

SERRANO GÓMEZ, A.: *Fraude tributario: (delito fiscal)*, Ed. Editorial de Derecho Reunidas (EDERSA), Madrid, 1977.

SERRANO GÓMEZ, A., SERRANO MAÍLLO, A.: *Derecho Penal, parte especial*, Ed. Dykinson, 17ª edición, Madrid, 2012.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: “Delito fiscal y bienes con origen en actividad delictiva como objeto de blanqueo”, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº 111, 2013, pp. 69 – 96.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., CORTÉS BECHIARELLI, E.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Edersa, Madrid, 2002.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., MERINO JARA, I.: “La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XLV, nº 236, abril – junio, año 1995.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., MERINO JARA, I.: “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, en *Diario La Ley*, año XXXIV, semanal 31, 1 a 7 de abril, 2013, pp. 1 – 10.

SGROI, A.: “Mancato pagamento della retribuzione ed omesso versamento della contribuzione: insussistenza del reato”, en *Il Diritto del Lavoro*, nº 77, 2003, pp. 249 – 267.

SILVA DIAS, A.: “¿Y si todos lo hiciéramos? Consideraciones acerca de la ‘(in)capacidad de resonancia’ del Derecho penal con la figura de la acumulación”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Vol. LVI, enero de 2003, pp. 433 – 469.

SILVA SÁNCHEZ, J. M.: “Allende las fronteras de la ‘defraudación’ típica. A propósito de la Seguridad Social como víctima”, en Álvarez García, F. J., Cobos Gómez de Linares, M. A., Gómez Pavón, P., et. al., (coords.): *Libro Homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

SILVA SÁNCHEZ, J. M.: *Aproximación al Derecho penal contemporáneo*, Ed. B de F, 2ª edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, 2010.

SILVA SÁNCHEZ, J. M.: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Ed. Atelier, Madrid, 2005.

SILVA SÁNCHEZ, J. M.: *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, Ed. Edisofer, 3ª edición, Madrid, 2011.

SILVA SÁNCHEZ, J. M.: *Perspectivas sobre la política criminal moderna*, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1998.

SILVA SÁNCHEZ, J.M.: “Sobre la relevancia jurídico – penal de la realización de actos de ‘reparación’”, en *Revista del Consejo General del Poder Judicial*, tercera época, nº 45, primer trimestre, año 1997, pp. 183 – 202.

SILVA SÁNCHEZ, J. M.: “Teoría del delito y Derecho penal económico – empresarial”, en Silva Sánchez, J. M., Miró Linares, F. (dirs.), *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Ed. La Ley, Madrid, 2013.

SILVELA, L.: *El Derecho Penal estudiado en principios y en la legislación vigente en España*, parte segunda, Ed. Establecimiento Tipográfico de Ricardo Fé, 2ª Edición, Madrid, 1903.

SIMÓN ACOSTA, E.: *El delito de defraudación tributaria*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998.

SIMÓN ACOSTA, E.: “Regularización y transparencia fiscal”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 853, 2012, p. 2.

SMURAGLIA, C.: *Diritto penale del lavoro*, Ed. Cedam, Padova, 1980.

SMURAGLIA, C.: “La legge n. 689 del 1981 e il diritto penale del lavoro (modifiche al sistema penale)”, en *Rassegna Giuridica del Lavoro*, Vol. IV, 1982, p. 55.

SOTO NIETO, F.: “Delito fiscal: defraudación tributaria y fraude de ley”, en *Diario La Ley*, nº 1, 2006, pp. 1350 – 1353.

SOTO NIETO, F.: “Impago por el empresario de las cuotas obreras de la Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, nº. 4451, año 1998 – 1, pp. 1718 – 1719.

STEFANO, M.: “Il sistema sanzionatorio delle leggi sul lavoro”, en Santoro Passarelli, G. (coord.), VV. AA., *Diritto e processo del lavoro e della previdenza sociale. Il lavoro privato e pubblico*, Ed. Ipsoa, 4º edic., Roma, 2006.

SUÁREZ GONZÁLEZ, C.: “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en Bajo Fernández, M. (dir.): *Compendio de Derecho penal (parte especial), volumen II*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998.

SUÁREZ GONZÁLEZ, C.: en Rodríguez Mourullo, G. (dir.), Jorge Barreiro, A. (coord.), VV. AA.: *Comentarios al Código Penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1997.

SUÁREZ GONZÁLEZ, C.: “El delito de defraudación tributaria”, en Cobo del Rosal, M. (dir.); Bajo Fernández, M. (coord.): *Comentarios a la legislación penal, T. XVIII*, Ed. De Derecho Reunidas EDESA, Madrid, 1997.

SUÁREZ – MIRA RODRÍGUEZ, C. (coord.), JUDIEL PRIETO, A., PIÑOL RODRÍGUEZ, J. R.: *Manual de derecho penal. Tomo II. Parte especial*, Ed. Thomsom Reuters, Civitas, Aranzadi, Navarra, 2011.

SUÁREZ ROBLEDANO, J. M.: “Transparencia en materia penal: comentario a la reciente reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social”, en *Revista Española de Control Externo*, nº 42, Vol. XIV, septiembre de 2012, pp. 177 – 197.

TAMARIT SUMALLA, J. M.: “La difícil asunción de la reparación penal por parte de la jurisprudencia española”, en *Revista General de Derecho Penal*, nº 7, 2007, pp. 1 – 18.

TAPIA TOVAR, J.: *La evasión fiscal. Causas, efectos y soluciones*, Ed. Porrúa, México, 2000.

TERRADILLOS BASOCO, J.: *Derecho penal de la empresa*, Ed. Trotta, Madrid, 1995.

TERRADILLOS BASOCO, J.: “Nuevo tipo de fraude a la Seguridad Social (art. 307 ter)”, en Álvarez García, F. J. (dir.), Dopico Gómez – Aller, J. (coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

TIEDEMANN, K.: *Manual de Derecho penal económico, parte general y especial*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.

TIEDEMANN, K.: “Presente y futuro del Derecho Penal económico”, en *Discurso de Investidura de Doctor Honoris Causa Klaus Tiedemann*, Ed. Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1992.

TIRADO ESTRADA, J.: “El concepto de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito fiscal”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 248, año VI, 1996, pp. 1 – 5.

TOROLLO GONZÁLEZ, F. J.: “La Ley 13/2012 y la lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social: antecedentes y contexto normativo”, en *Civitas, Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 158, enero – marzo de 2013, pp. 221 – 237.

TORRES GELLA, F. J.: “Iter criminis. Dererminación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución”, en VV.AA.: *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Ed. Thomsom Aranzadi, Navarra, 2008.

TORRES LÓPEZ, M. A.: *Teoría y práctica de los delitos fiscales*, Ed. Porrúa, México, 2000.

TRIMBOLI, A.: “L’omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali quale fatto appropriativo”, en *Cassazione Penale*, nº 6, 2006, pp. 2244 – 2248.

TURANO, P. N.: “Las etapas en la ejecución del delito de evasión tributaria”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo II*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010.

VALLE MUÑIZ, J. M.: “La criminalización del fraude a la Seguridad Social”, en *Cuadernos de Derecho Judicial*, nº 20, 1996, pp. 173 – 208.

VALLE MUÑIZ, J. M.: “La criminalización del fraude a la Seguridad Social”, en VV. AA., *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996.

VALLE MUÑIZ, J. M.: “La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio de las conductas punibles previstas en el art. 307 del nuevo Código Penal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. XLVIII, Fascículo III, septiembre – diciembre de 1995, pp. 709 – 782.

VALLINI, A.: “Omesso versamento di ritenute ed appropriazione indebita”, en *Diritto Penale e Processo*, 2015, Banche dati della Biblioteca Facoltà di Giurisprudenza Università degli Studi di Ferrara (nº. 1103; file:///C:/DOCUME~1/Cat2/IMPOST~1/Temp/omesso%20versamento%20di%20ritenute%20e%20appropriazione%20indebita%20vallini.htm).

VAN DEN EYNDE ADROER, A.: “Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social operada por Ley Orgánica 7/2012”, en *Revista Pensamiento Penal*, nº 154, abril de 2013: <http://www.pensamientopenal.com.ar/articulos/reforma-delitos-contra-hacienda-publica-seguridad-social-operada-ley-organica-72012>

VIDA SORIA, J., MONEREO PÉREZ, J. L., MOLINA NAVARRETE, C., QUESADA SEGURA, R.: *Manual de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, 7ª edición, Madrid, 2010.

VIDALES RODRÍGUEZ, C.: “Derecho penal del amigo (reflexiones críticas acerca de la reciente modificación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social)”, en *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, nº 32, septiembre – diciembre de 2013, pp. 269 – 295.

VÍLCHEZ PORRAS, M.: “Gestión y régimen económico – financiero de la Seguridad Social”, en Gorelli Hernández, J., Vílchez Porras, M., Álvarez Alcolea, M., De Val Tena, A.: *Lecciones de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 2011.

VÍLCHEZ PORRAS, M.: “La cotización y su recaudación”, en Gorelli Hernández, J., Vílchez Porras, M., Álvarez Alcolea, M., De Val Tena, A. L.: *Lecciones de Seguridad Social*, Ed. Tecnos, Madrid, 2011.

VILLAPLANA RUIZ, J.: “¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal”, en *Diario La Ley*, nº 8025, Sección Tribuna de 18 de febrero de 2013, online: <http://diariolaley.laley.es>

VIVANCOS MARTÍN, C.: “Las últimas reformas contra el fraude en el ámbito laboral y de Seguridad Social”, en *Diario La Ley*, nº 8068, 2013, online: <http://diariolaley.laley.es>

VIVES ANTÓN, T. S.: *Fundamentos del sistema penal. Acción significativa y Derechos Constitucionales*, Ed. Tirant lo Blanch, 2ª edición, Valencia, 2011.

VOLK, K.: “La parte general del Derecho penal económico”, en Rubinska, R. M., Schurjin Almenar, D. (coords.), *Derecho penal económico, Tomo I*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010.

VON LISZT, F.: *Tratado de Derecho penal, Tomo III*, (traducción de la 20ª edición alemana por: Jiménez de Asúa, L.; adicionado con el Derecho penal español por: Quintiliano Saldaña), Ed. Reus, 2ª edición, Madrid, 1929.

WOHLERS, E.: “Derecho penal como ultima ratio. ¿Principio fundamental del Derecho penal en un Estado de Derecho o principio sin un contenido expresivo propio?”, en Robles Planas, R.: *Límites al Derecho penal. Principios operativos en la fundamentación del castigo*, Ed. Atelier, Barcelona, 2012.

YZQUIERDO TOLSADA, M.: *Aspectos civiles del nuevo Código Penal*, Ed. Dykinson, Madrid, 1997.

ZAYAS ZABALA, J. L., MUÑOZ DOMÍNGUEZ, M.: “La declaración tributaria especial: cuestiones controvertidas”, en *Carta Tributaria*, nº 17 – 18, octubre de 2012, pp. 21 – 34.

JURISPRUDENCIA

TRIBUNAL SUPREMO

ATS de 19 de julio de 1997 (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/7842)

STS de 28 de febrero de 1989 (Westlaw Aranzadi, RJ 1158)

STS de 31 de marzo de 1997 (Iustel, §323602)

STS de 28 de octubre de 1997 (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/7843)

STS de 18 de noviembre de 1997 (Iustel, §215749).

STS 1353/1997, de 24 de noviembre (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/8353)

STS de 20 de mayo de 1999 (Tol 1294)

STS 43/2000, de 25 de enero (Westlaw Aranzadi, RJ 2000/210)

STS de 11 de julio de 2000 (Iustel, §222989)

STS de 29 de septiembre de 2000 (Iustel, §324314)

STS de 17 de noviembre de 2000 (Westlaw Aranzadi, RJ 2000/8940)

STS de 28 de diciembre de 2000 (Westlaw Aranzadi, 2000/10475)

STS de 30 de octubre de 2001 (Westlaw Aranzadi, RJ 2001/9089)

STS de 26 de diciembre de 2001 (Iustel, §309385)

STS de 15 de julio de 2002 (Westlaw Aranzadi, RJ 2002/8709)

STS de 25 de abril de 2002 (Iustel §330168)

STS de 5 de diciembre de 2002 (Tol 229685)

STS de 11 de diciembre de 2002 (Tol 240844)

STS de 3 de enero de 2003 (Tol 265515)

STS de 3 de abril de 2003 (Westlaw Aranzadi, RJ 2003/3989)

STS 545/2003, de 15 de abril (Tol 276364)

STS 539/2003, de 30 de abril (Tol 276376)

STS de 30 de mayo de 2003 (Iustel, §244824)

STS 835/2003, de 10 de junio (Tol 295936)

STS 1244/2003, de 3 de octubre (Tol 316511)

STS de 28 de noviembre de 2003 (Iustel, §220734)

STS 1590/2004, de 22 de abril (Tol 564827)

STS 1333/2004, de 19 de noviembre (Westlaw Aranzadi, RJ 2004/7654)

STS de 3 de febrero de 2005 (Iustel, §239142)

STS 643/2005, de 19 de mayo (Tol 758473)

STS de 2 de junio de 2005 (Westlaw Aranzadi, RJ 2005/1016)

STS de 11 de octubre de 2005 (Iustel, §244879)

STS 1505/2005, de 25 de noviembre (Tol 809309)

STS 13/2006, de 20 de enero (Tol 815705)

STS 192/2006, de 1 de febrero (Tol 856216)

STS 523/2006, de 19 de mayo (Westlaw Aranzadi, RJ 2006/3678)

STS 827/2006, de 10 de julio (Tol 1002337)

STS 952/2006, de 6 de octubre (Tol 1014240)

STS 998/2006, de 10 de octubre (Tol 1022942)

STS 152/2007, de 23 de febrero (Tol 1050610)

STS 202/2007, de 20 de marzo (Tol 1124050)

STS 1017/2007, de 15 de noviembre (Westlaw Aranzadi, RJ 2007/9271)

STS 163/2008, de 8 de abril (Tol 1297071).

STS 801/2008, de 26 de noviembre (Tol 1413517)

STS 480/2009, de 22 de mayo (Tol 1525289)

STS de 29 de mayo de 2009 (Iustel, §291940)

STS de 29 de septiembre de 2009 (Iustel, §295099)

STS de 27 de octubre de 2009 (Iustel, §297219)

STS 445/2010, de 13 de mayo (Tol 1862122)

STS de 25 de junio de 2010 (Iustel, §302672)

STS 203/2011, de 22 de marzo (Tol 2098159)

STS 807/2011, de 19 de julio (Tol 2204917)

STS 31/2012, de 19 de enero (Tol 2436612)

STS 340/2012, de 30 de abril (Tol 2542574)

STS 832/2013, de 24 de octubre (Tol 4039147)

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC 22/1981, de 2 de julio (Westlaw Aranzadi, RTC 1981/22)

STC 124/1989, de 7 de julio (Iustel, §101330)

STC 200/2001, de 4 de octubre (Westlaw Aranzadi, RTC 2001/200)

STC 119/2002, de 20 de mayo (Westlaw Aranzadi, RTC 2002/119)

STC 27/2004, de 4 de marzo (Westlaw Aranzadi, RTC 2004/27)

AUDIENCIAS PROVINCIALES

Auto de la AP de Barcelona, sección 2ª, de 7 de septiembre de 1995, (Westlaw Aranzadi, ARP 1995/970)

Auto de la AP de Lugo, Sección 1ª, de 19 de noviembre de 2002, (Westlaw Aranzadi, RJ 2003/63515)

STAP de Albacete 29/2006, de 18 de abril (Tol 1000527)

STAP de Alicante, de 2 de octubre de 2006 (Tol 1803492)

STAP de Almería, 213/2004, de 17 de noviembre (Tol 555612)

STAP de Badajoz, de 16 de enero de 1997 (Westlaw Aranzadi, RJ 1997/81)

STAP de Badajoz 109/2010, de 30 de junio (Tol 1908739)

STAP de Barcelona, de 31 de julio de 1997 (Westlaw Aranzadi, JUR 1997/1021)

STAP de Barcelona, de 12 de mayo de 1998 (Westlaw Aranzadi, RJ 1998/2819)

STAP de Barcelona, de 4 de abril de 2001 (Westlaw Aranzadi, JUR 2001/209491)

STAP de Barcelona, de 30 de noviembre de 2006 (Tol 1071145)

STAP de Barcelona, de 7 de diciembre de 2006 (Tol 1081061)

STAP de Barcelona 608/2013, de 12 de septiembre (Tol 3993916)

STAP de Burgos, de 19 de julio de 2006 (Westlaw Aranzadi, RJ 2006/40180)

STAP de Cádiz 219/2011, de 8 de julio (Westlaw Aranzadi 2012/1002)

STAP de Castellón de 25 de septiembre de 2006 m(Westlaw Aranzadi, RJ 2006/765)

STAP de Córdoba 219/2004, de 10 de noviembre (Tol 574609)

STAP de Cuenca, 136/2003, de 13 de noviembre (Tol 345975)

STAP de Granada 184/2013, de 8 de marzo (Tol 3539180)

STAP de Huelva 184/2013, de 27 de junio (Tol 3943226)

STAP de Las Palmas, de 23 de diciembre de 2004 (Westlaw Aranzadi, RJ 2004/719)

STAP de Madrid, de 4 de septiembre de 1998 (Westlaw Aranzadi, ARP 1998/4147)

STAP de Madrid, de 21 de diciembre de 2001 (Tol 150558)

STAP de Madrid, de 11 de julio de 2003 (Westlaw Aranzadi, JUR 2003/249581)

STAP de Madrid de 7 de junio de 2005, (Westlaw Aranzadi, RJ 2005/245120)

STAP de Madrid de 11 de diciembre de 2006 (Westlaw Aranzadi, RJ 2007/83413)

STAP de Madrid, 504/2012, de 16 de noviembre (Tol 2730007)

STAP de Málaga 354/2010, de 14 de junio (Tol 2055865)

STAP de Málaga 579/2010, de 12 de noviembre (Tol 2187659)

STAP de Málaga 635/2012, de 19 de octubre (Tol 3666110)

STAP de Murcia 50/2012, de 8 de febrero (Tol 2079271).

STAP de Segovia, de 30 de septiembre de 2004 (Westlaw Aranzadi, RJ 2004/304785)

STAP de Sevilla, de 27 de abril de 2009 (Westlaw Aranzadi, ARP 2009/782)

STAP de Tarragona 38/2005, de 10 de enero (Tol 587040)

STAP de Valencia, 786/2009, de 18 de diciembre (Tol 1863399)

STAP de Valladolid, de 20 de marzo de 1997 (Westlaw Aranzadi, ARP 1997/376)

STAP de Valladolid, de 16 de mayo de 2002 (Westlaw Aranzadi, RJ 2002/511)

STAP de Valladolid 204/2010, de 30 de junio (Tol 1904282)

STAP de Zaragoza, de 23 de mayo de 2007 (Tol 1314836)

AUDIENCIA NACIONAL

SAN de 28 de junio de 1994, Sala 3ª, (Westlaw Aranzadi, RJ 1994/685)

INFORMES Y RESOLUCIONES

Informe del Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en materia de delitos contra la Hacienda Pública, contra la Seguridad Social, contra los derechos de los trabajadores, falsificación de certificados y malversación).

Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012, al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, d 23 de noviembre, del Código Penal.

Proyecto de Ley Orgánica 121/000017, Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 17.1/2012, de 7 de septiembre de 2012.

Informe del Pleno del Consejo Económico y Social, sobre el Anteproyecto de Ley de lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social, 18 de julio de 2012

Resolución de 16 de julio de 2004, de la Tesorería General de la Seguridad Social sobre determinación de funciones en materia de aplazamientos de pago de deudas, reintegros de prestaciones indebidamente percibidas, compensación, desistimiento, convenios o acuerdos en procedimientos concursales y anuncios de subastas en Boletines Oficiales (BOE.nº. 196, 14 de agosto de 2004).

Orden ESS/78/2014, de 20 de enero, por la que se crea la Unidad Especial de Colaboración y Apoyo a los Juzgados y Tribunales y a la Fiscalía General del Estado para la lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social.

Acuerdo de Pleno del Tribunal Supremo (Sala Segunda), de 15 de febrero de 2002.

Circular 2/2009 sobre la interpretación del término *regularizar* en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal.

Consulta de la Fiscalía General del Estado 2/1996 de 19 de febrero, sobre el impago de la cuota obrera de la Seguridad Social: su consideración penal.

Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997 de 19 de febrero, sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal.